

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

LES SIGNES EXTÉRIEURS

ET

L'IMPOT SUR LE REVENU

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences politiques et économiques)

Soutenue devant la Faculté de Droit de Bordeaux

le Vendredi 9 Mai 1924, à 2 heures 1/2

PAR

FRANCK DE PUYMALY

AVOCAT STAGIAIRE A LA COUR DE BORDEAUX

BORDEAUX

BISSEY FILS FRÈRES

7 et 9, Rue Colbert

1924

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

LES SIGNES EXTÉRIEURS

ET

L'IMPOT SUR LE REVENU

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences politiques et économiques)

Soutenue devant la Faculté de Droit de Bordeaux

le Vendredi 9 Mai 1924, à 2 heures 1/2

PAR

FRANCK DE PUYMALY

AVOCAT STAGIAIRE A LA COUR DE BORDEAUX

BORDEAUX

BISSEY FILS FRÈRES

7 et 9, Rue Colbert

1924

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

PROFESSEURS HONORAIRES : MM. SAUVAIRE-JOURDAN,  I ; BARDE,  I.

MM. DUGUIT, O.   I., *Doyen*, professeur de *Droit constitutionnel et administratif*.

DE BOECK,  I., *Assesseur du Doyen*, professeur de *Droit international* et chargé d'un cours de *Droit international privé* (Licence).

BENZACAR,  I., professeur d'*Economie politique* et chargé d'un cours de *Législation industrielle* (3^e année).

FERRON,  I., professeur de *Droit commercial*.

FERRADOU,  I., professeur d'*Histoire du droit* et chargé d'un cours d'*Histoire du droit* (Doctorat).

MARIA,  I., professeur de *Droit romain*.

MARGAT,  I., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit civil* (Capacité).

BONNECASE,  A., professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit maritime* (3^e année).

PALMADE,  A.,  , professeur de *Droit civil* et chargé d'un cours de *Droit civil* (Capacité).

VIZIOZ, professeur de *Procédure civile* et chargé d'un cours de *Droit civil comparé* (Doctorat).

PIROU,  A., professeur d'*Economie politique* et *Science financière* et chargé d'un cours d'*Histoire des doctrines économiques*.

BONNARD,  I.,  , professeur de *Droit administratif* et chargé d'un cours de *Droit constitutionnel* (Doctorat).

POPLAWSKI, professeur de *Droit criminel* et chargé d'un cours de *Législation industrielle*.

BOYÉ, chargé du cours de *Droit romain* (2^e année) et du cours de *Pandectes*.

M. MONTIGAUD,  I., *Secrétaire*.

M^{me} COSTES, *commise au secrétariat*.

M. SALINGARDES,  I., *bibliothécaire*.



COMMISSION DE LA THÈSE

MM. PIROU, professeur..... *Président*.

BENZACAR, professeur.....

BONNARD, professeur..... } *Suffragants*.

A MON PÈRE

et

A MA MÈRE

A MES FRÈRES

A M. CH. CHAUMET

Sénateur de la Gironde,

Ancien Ministre.

était possible de soutenir que seuls les livres et documents concernant le chiffre d'affaires, c'est-à-dire les ventes ou les encaissements, étaient nécessaires et pouvaient être consultés par le contrôleur. C'était là, en effet, non seulement la conclusion conforme à la logique, mais encore l'idée qui était contenue dans la déclaration suivante, faite par M. J.-L. Dumesnil dans son rapport. Ce dernier avait déclaré :

« Il ne faut pas perdre de vue qu'il ne s'agit ici que des contribuables à qui n'est pas applicable obligatoirement la taxation établie d'après le bénéfice réel et pour qui le chiffre d'affaires constitue la base d'évaluation du bénéfice imposable. Les justifications qu'il leur est prescrit de fournir ne doivent donc s'entendre que de celles qui sont propres à établir l'exactitude du chiffre d'affaires déclaré.

» C'est évidemment d'une façon générale par la production de documents comptables que les intéressés pourront faire la justification qui leur incombe. Etant donné que les industriels et les commerçants ne font pas application de règles uniformes pour la tenue de leur comptabilité, il n'est pas possible de préciser quels sont les documents qui devront être présentés. Mais ce que l'on peut dire, c'est que les intéressés n'auront pas à communiquer indistinctement tous les éléments de leur comptabilité; dès l'instant que les livres ou documents produits par eux seront suffisants pour permettre de dégager leur chiffre d'affaires, ils auront satisfait aux prescriptions de la loi et on ne pourra leur demander rien d'autre, notamment de communiquer la partie de leur comptabilité relative soit à leurs bénéfices, soit à leurs frais généraux, soit à leurs créances, soit à leurs dettes (1). »

Mais l'article 32 de la loi de finances du 31 juillet 1920 est venu modifier complètement la situation et l'aggraver pour les contribuables faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 fr. ;

(1) Rapport fait au nom de la Commission de la législation fiscale chargée d'examiner : 1° le projet de loi, adopté par la Chambre des députés, adopté avec modifications par le Sénat, portant suppression de la contribution des patentes et imposition de plusieurs catégories de revenus; 2° le projet de loi portant suppression des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres, par M. Jacques-Louis Dumesnil, député. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1917, Annexe n° 3044, p. 450 et suiv.

cet article décide que « pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de commerce, ainsi que tous les livres et documents, pièces de recettes et de dépenses ».

La réforme apportée par le législateur a donc eu pour but d'accroître l'inquisition et l'article 32 de la loi de finances du 31 juillet 1920 a fait disparaître pour les contribuables faisant annuellement plus de 50.000 francs d'affaires le principal avantage du forfait dont, théoriquement tout au moins, ces contribuables avaient bénéficié jusqu'alors. Cet article devait être appelé à provoquer un grand émoi et bien des réclamations parmi les industriels et les commerçants, dont la plupart des groupements ont vigoureusement protesté contre une pareille disposition.

Comment maintenant le contrôle des déclarations en matière de chiffre d'affaires s'effectue-t-il pratiquement ?

Parlant de la manière d'opérer des contrôleurs en la circonstance, M. François Coty, sénateur de la Corse, décrit ainsi la visite qu'ils font au commerçant : « Les contrôleurs arrivent, dit-il, s'installent à sa table de comptabilité, réclament les registres, les livres, les carnets, la correspondance, fouillent tout et partout, surprennent les secrets de la fabrication, le système de la publicité, le mécanisme de la vente. La maison, ajoute M. Coty, est désormais à la merci de toutes les indiscretions. En fait, dit-il encore, les indiscretions se sont produites fréquemment. » (1).

Comment enfin l'Administration elle-même considère-t-elle le forfait basé sur le chiffre d'affaires pour l'évaluation des bénéfices industriels et commerciaux ?

(1) « L'Inquisition fiscale, » *Le Figaro*, 5 septembre 1923.

M. Georges Vincent, inspecteur-adjoint de l'Enregistrement, nous le dit :

« D'après la théorie de l'Administration des Contributions directes... le forfait en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne constitue qu'une estimation provisoire, susceptible d'être rectifiée et remplacée par le chiffre du bénéfice réel.

» L'évaluation des bénéfices industriels et commerciaux, lue dans la réponse à une question de M. Taittinger, député, obtenue par l'application d'un coefficient approprié au chiffre d'affaires devant s'approcher autant que possible du bénéfice effectivement réalisé par les redevables, on ne peut la considérer comme une estimation forfaitaire et définitive, et, dans le cas où elle est reconnue insuffisante, elle peut être valablement rehaussée, soit avant l'établissement du rôle, soit, s'il y a lieu, par voie d'imposition supplémentaire. *J. O.*, 30 novembre 1922, p. 3631. »

Et M. Georges Vincent ajoute :

« Le forfait reste donc une approximation, mais il ne saurait constituer pour le contribuable un paravent lui permettant de cacher ses bénéfices réels.

» Le forfait en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux n'est pas un vrai forfait, puisque, en tout état de cause, la seule base définitive d'imposition est le revenu réel. » (1).

2° *L'inégale répartition des charges.* — A notre époque, où la réparation des désastres causés par la grande guerre exige de l'impôt un rendement considérable (2), il serait profondément injuste et par conséquent inadmissible que chacun ne participe pas aux charges publiques proportionnellement à ses facultés contributives. Or, à ce sujet, notre législation aboutit aux inégalités les plus choquantes.

(1) « Le forfait dans l'impôt », *Revue politique et parlementaire*, 10 septembre 1923, p. 471 et suiv.

(2) Le président Millerand déclarait en effet dans un discours-programme prononcé à Evreux, le 14 octobre dernier : « La charge des impôts — je m'en réfère à une déclaration officielle — était, en 1913, de 469 francs par tête. Elle atteignait, en 1922, le chiffre de 2.478 francs. »

Le tableau suivant suffira, croyons-nous, à convaincre le lecteur de ce fait que si certaines catégories de contribuables paient leur juste part d'impôt, d'autres sont loin d'être frappées en raison de leurs véritables facultés contributives. Tandis qu'en effet les industriels et les commerçants ne peuvent, à cause du contrôle inquisitorial auquel ils sont soumis, se soustraire à leur devoir fiscal, les agriculteurs d'une part et les titulaires de professions libérales d'autre part se trouvent favorisés, les premiers par le forfait, les seconds par l'impossibilité de contrôler efficacement leur déclaration en l'absence de comptabilité régulièrement tenue.

Les chiffres que nous donnons ci-après montrent quel était pour les trois cédules que nous aurons à étudier et pour les quatre exercices 1920, 1921, 1922 et 1923, à la date du 29 février 1924 le montant des impositions comprises dans les rôles des contributions directes (1).

EXERCICES au profit desquels les rôles ont été émis.	ANNÉES au titre desquelles les impositions ont été établies.	BÉNÉFICES industriels et commerciaux.	BÉNÉFICES de l'exploitation agricole.	BÉNÉFICES des professions non commerciales.
1920	1916 à 1920	456.926.000	9.143.900	13.992.400
1921	1916 à 1921	980.952.000	28.201.300	42.910.700
1922	1916 à 1922	960.967.500	24.255.900	48.939.800
	1916	»	»	»
	1917	»	»	»
	1918	27.122.100	90.400	326.900
	1919	28.640.700	112.500	511.900
1923	1920	113.033.900	1.207.500	3.067.900
	1921	156.151.300	1.819.200	4.727.400
	1922	182.065.000	2.581.900	8.349.700
	1923	1.044.394.300	24.046.200	52.460.600
	1916 à 1923	1.551.407.300	29.857.700	69.444.400

Avec l'augmentation du double décime que le contribuable va être obligé de subir, ces inégalités ne peuvent que s'accroître dans des proportions notables.

(1) J. Off., Lois et Décrets, 1924, p. 2490.

Est-il exact qu'il soit nécessaire, comme certains le pensent, de recourir à l'utilisation des signes extérieurs pour remédier aux deux défauts de notre système fiscal que nous avons signalés, ou autrement dit la solution du problème réside-t-elle dans la prise en considération d'indices qui d'une manière générale se rapportent à la dépense et au train de vie des contribuables, telle est la question à laquelle nous avons entrepris de répondre.

Pour cela, nous estimons qu'il est indispensable d'étudier d'abord les essais qui ont déjà été faits pour établir en France un impôt sur le revenu reposant sur la prise en considération des signes extérieurs de la richesse : ce sera la première partie de notre ouvrage.

En outre, bien que notre législation fiscale repose sur le principe de la déclaration contrôlée, il ne faudrait point croire qu'en théorie et en pratique les signes extérieurs soient complètement négligés : ceux-ci jouent encore un rôle à l'heure actuelle, et c'est celui-ci que nous nous attacherons à déterminer dans la seconde partie de cette thèse.

Puis nous verrons en troisième lieu sous quelles différentes formes un usage plus important des signes extérieurs a été récemment préconisé par tous ceux qui ont conçu une proposition de réforme fiscale dans ce sens.

Enfin, nous avons pensé qu'il serait particulièrement intéressant de réserver une quatrième et dernière partie à l'étude du rôle des signes extérieurs dans les législations fiscales des nations étrangères où il existe depuis plus longtemps que chez nous un système d'impôt personnel sur le revenu.

Tel est le plan de notre étude.

NOTE. — Nous tenons à remercier ici MM. Teilhac et Fargeaudoux pour les renseignements précieux que nous avons pu, grâce à leur aimable entremise, trouver à l'« Institut d'Etudes et de Documentation économiques et sociales » de l'Université de Bordeaux, installé dans les locaux de la Faculté de Droit.

PREMIÈRE PARTIE

*Histoire et critique du rôle joué par les
signes extérieurs dans la législation fiscale de
la France issue de la Révolution de 1789
et dans le projet Peytral de 1898.*

Deux chapitres constitueront cette première partie : le premier sera consacré à l'étude de nos anciennes contributions directes; le second à l'examen du projet Peytral.

CHAPITRE PREMIER

Les signes extérieurs et nos anciennes contributions directes.

Le régime fiscal instauré par la Révolution française comprenait quatre contributions : les contributions foncière (1), personnelle-mobilière (2), des patentes, et des portes et fenêtres.

SECTION PREMIERE

LA CONTRIBUTION PERSONNELLE-MOBILIÈRE.

Après avoir créé par la loi du 1^{er} décembre 1790 la contribution foncière, l'Assemblée constituante, abandonnant l'idée de l'impôt unique sur la terre qui lui avait tout d'abord été suggérée par les principes de la doctrine physiocratique, voulut atteindre les autres sources de revenu et créait dans ce but par la loi des 13 janvier-18 février 1791 la contribution personnelle-mobilière.

(1) Nous ne nous occuperons point, dans notre thèse, de la contribution foncière qui, naturellement basée sur la valeur locative, a été incorporée dans notre régime fiscal actuel sous la forme de la cédule des revenus fonciers des propriétés bâties et non bâties.

(2) Il est à noter qu'à ses débuts cette contribution ne s'appelait pas contribution personnelle-mobilière, mais simplement contribution mobilière; cependant, comme elle devait peu après prendre le nom de contribution personnelle-mobilière, c'est ainsi que nous l'appellerons toujours au cours de cet ouvrage.

§ 1^{er}. — Loi des 13 Janvier-18 février 1791.

A son origine, la contribution personnelle-mobilière nous apparaît avec ce caractère qu'elle doit frapper tous les revenus qui n'étaient pas imposés par la contribution foncière. Le législateur, afin de prendre une base certaine, commune à tous les habitants du royaume, et facile à déterminer, choisit le loyer de l'habitation personnelle du contribuable. Pour calculer le revenu, il affectait le loyer de coefficients variables suivant son importance. On commençait par déterminer le revenu global des individus, puis on en déduisait le revenu foncier et le reste était soumis à la contribution personnelle-mobilière.

L'Assemblée constituante crut donc avoir trouvé une indication assez approximative du revenu du contribuable dans le logement destiné à son habitation personnelle. Elle pensait en effet que l'homme a une telle tendance à embellir le séjour où il passe la plus grande partie de son temps qu'il n'y a d'autre limite à cette tendance que l'impossibilité de la satisfaire. En outre, l'Assemblée posa le principe que plus les hommes sont pauvres plus leur logement absorbe une portion considérable de leur fortune; car, si d'une part le besoin de se loger est indispensable, le prix du loyer d'autre part ne peut être restreint au-dessous de ce qui est moyennement nécessaire pour rembourser aux propriétaires l'intérêt du capital de leur maison, et, de ce fait, dit-on, les citoyens très pauvres sont obligés de partager leurs dépenses entre leur subsistance et leur logement.

L'Assemblée nationale a d'ailleurs fait examiner quelle était la proportion la plus ordinaire du loyer avec les différents degrés de richesse et a fait dresser une table qui, à partir des citoyens qui n'ont que 100 francs de loyer et au-dessous et qui sont supposés n'avoir en revenu que le double du prix annuel de leur logement, s'élève, par 18 graduations, jusqu'à ceux qui ont plus de 12.000 francs de loyer, et dont on estime que le revenu est de 12 fois $1/2$ cette valeur.

A cette taxe mobilière venaient s'ajouter trois autres taxes :

1° Une taxe sur les domestiques, chevaux et mulets, qui était progressive et variait selon le nombre, et aussi pour les domestiques selon le sexe, la taxe étant réduite de moitié pour les femmes. On ne devait pas compter les apprentis et compagnons d'arts et métiers, les domestiques de charrue et autres destinés uniquement à la culture ou à la garde et aux soins des bestiaux, ni les domestiques âgés de plus de 60 ans. Quant aux chevaux et mulets, la taxe variait selon qu'il s'agissait d'un cheval ou mulet de ville ou d'un cheval ou mulet de carrosse, cabriolet et litière. On ne devait pas compter les chevaux et mulets employés aux exploitations rurales.

2° Une cote d'habitation qui devait frapper les propriétaires de biens-fonds et ceux de capitaux mobiliers. Cette taxe était fixée au 3/100^e du revenu présumé d'après le loyer d'habitation.

3° Une taxe équivalente à 3 journées de travail, qui était due par tout individu non réputé indigent.

Mais telle qu'elle avait été organisée par la loi de 1791, la contribution personnelle-mobilière ne rendit pas la moitié de ce que l'on avait espéré, le système étant trop compliqué et les matrices n'ayant pu être établies avec exactitude. Aussi, la Convention, par une loi du 23 nivôse an III supprima-t-elle cette contribution.

§ 2. — Loi du 7 thermidor an III.

Avec la loi du 7 thermidor an III la contribution personnelle-mobilière, rétablie par le Directoire, change de nature et devient un impôt sur le luxe.

N'étant plus basée sur le loyer, elle comprenait des taxes somptuaires sur les cheminées, les poêles, les domestiques hommes, les chevaux de luxe et les voitures. Le but visé par le législateur n'était plus d'atteindre le revenu au moyen de certains indices; c'était de frapper le luxe en tant que dépense.

En ce qui concerne les cheminées, seules les cheminées de la cuisine et du four n'étaient pas taxées. La taxe variait en

raison de la population et progressivement avec le nombre des cheminées : ainsi, par exemple, dans les villes de 50.000 habitants et au-dessus, la première cheminée était imposée pour cinq livres, la seconde pour dix livres, et chacune des suivantes pour quinze livres. Le calcul des cheminées pour la taxation devait être fait par chaque ménage.

Les poêles payaient la moitié des taxes imposées sur les cheminées, dans les mêmes proportions et eu égard à la population.

Les domestiques hommes, uniquement attachés à la personne et aux soins du ménage, autres que ceux habituellement et principalement occupés aux travaux de la culture, à la garde et aux soins des bestiaux et que ceux âgés de plus de 60 ans ou incapables de travailler à raison de leurs infirmités, donnaient lieu à une taxe qui était progressive suivant le nombre.

Les chevaux et mulets de luxe ne servant pas habituellement au commerce, manufactures, usines, labour, charrois, postes, messageries, transports et roulage, étaient soumis, sans distinction de chevaux de selle ou de trait, à une taxe variant progressivement suivant le nombre des animaux.

Enfin, quant aux voitures, la taxe était fixe pour la première voiture; puis elle variait pour chacune des autres voitures progressivement en raison du nombre de ces dernières et par paire de roues. Les voitures à deux roues devaient être comptées les premières pour la taxation. Les litières portées par des chevaux ou mulets étaient frappées par la taxe comme une voiture à deux roues.

Les tarifs adoptés, sans doute trop élevés, soulevèrent des réclamations de toutes parts et ces taxes somptuaires eurent pour résultat de faire peu à peu disparaître la matière imposable. Les contribuables renvoyèrent leurs domestiques hommes ou les déguisèrent en valets de charrue; ils vendirent leurs chevaux, leurs voitures et la richesse prit insensiblement les attributs de la misère.

A côté de ces taxes somptuaires, la loi du 7 thermidor an III avait institué une surtaxe sur les célibataires et une taxe personnelle de 5 livres.

§ 3. — Loi du 14 thermidor an V.

La disparition de la matière imposable obligea le législateur de l'an V à adopter un système nouveau, et c'est ainsi que furent créés les jurys d'équité, chargés de répartir la contribution personnelle-mobilière qui, d'impôt de quotité devenait impôt de répartition.

Trois espèces de cotes constituèrent dès lors cette contribution :

1° Des taxes somptuaires, qui frappaient les domestiques hommes et femmes, les chevaux, les mulets et les voitures de luxe;

2° Une cote mobilière, qui devait porter sur les salaires publics et privés, sur les produits de l'industrie, de l'exploitation, du commerce et des fonds mobiliers et, en général, sur tous les revenus non soumis à la contribution foncière.

3° Une cote personnelle allant de 30 sous jusqu'à 120 livres.

§ 4. — Loi du 3 nivôse an VII.

La loi du 3 nivôse an VII devait amener une nouvelle réforme en raison des procédés arbitraires auxquels avait abouti l'institution des jurys d'équité. Ces lois établissaient :

1° Des taxes somptuaires portant sur les domestiques hommes et femmes, âgés de moins de 60 ans, employés au service de la personne ou du ménage, et sur les chevaux, mulets et voitures de luxe. Pour les domestiques, la taxe variait selon le sexe et le nombre. Quant aux chevaux et mulets, la taxe était combinée d'après la population et le nombre des animaux. La taxe sur les voitures enfin variait en fonction du nombre de roues.

Des exemptions sur lesquelles nous n'insistons pas concernaient les chevaux et les voitures; mais bien que ces exemptions fussent nombreuses les taxes somptuaires continuèrent à soulever de vives réclamations, si bien que le Gouvernement finit par y renoncer et les abolit par la loi du 24 avril 1806.

2° Une retenue du vingtième sur les salaires et traitements publics.

Ces deux espèces de cotes étaient impôts de quotité.

3° Une cote mobilière, qui était établie au marc le franc de la valeur du loyer d'habitation personnelle;

4° Une cote personnelle.

Ces deux dernières cotes étaient impôts de répartition.

§ 5. — De la loi des 21-28 avril 1832

à la loi du 31 juillet 1917.

La loi des 21-28 avril 1832 a amené une modification importante dans le caractère de la contribution personnelle-mobilière : on néglige en effet désormais complètement la corrélation qui peut exister entre le loyer et la situation de fortune du contribuable, en n'affectant plus le loyer, base de l'impôt, de coefficients destinés à faire ressortir l'importance réelle du revenu; de sorte que c'est la dépense de loyer qui est maintenant taxée, et non le revenu dont on l'avait jadis interprétée comme le signe.

La loi des 21-28 avril 1832 est restée depuis la loi fondamentale en la matière. En vertu de cette loi, la contribution personnelle-mobilière comprenait :

1° Une taxe personnelle de la valeur de trois journées de travail qui était une véritable capitation, car elle frappait les contribuables sans égard à leurs facultés; il suffisait qu'ils jouissent de leurs droits et qu'ils soient réputés non indigents;

2° Une taxe mobilière, à laquelle étaient imposés tous ceux qui payaient la taxe personnelle et qui avaient en même temps à leur disposition une habitation meublée. C'est cette dernière taxe qui était évaluée en fonction du loyer d'habitation.

La suppression de la contribution personnelle-mobilière édictée par la loi du 30 juillet 1913, art. 3, ne fut pas suivie d'effet, et ce n'est que la loi du 31 juillet 1917, art. 1^{er}, qui devait mettre un terme à la perception de cette contri-

bution. Mais, tandis que la taxe personnelle était totalement supprimée, la taxe mobilière devait survivre comme imposition locale.

SECTION II

LA CONTRIBUTION DES PATENTES.

Créée par la loi des 2-17 mars 1791, qui faisait table rase des entraves apportées jusqu'alors au libre exercice des professions et supprimait les maîtrises et jurandes, la patente était le troisième impôt issu de la législation révolutionnaire. Nous allons étudier les différentes transformations qu'a subies cette contribution au cours du XIX^e siècle, en nous plaçant tout particulièrement, comme nous l'avons fait pour la contribution personnelle-mobilière, au point de vue de l'assiette de l'impôt.

§ 1^{er}. — Loi des 2-17 mars 1791.

La loi des 2-17 mars 1791, art. 7, déclare qu'à partir du 1^{er} avril 1791 il sera libre à toute personne de faire tel négoce, ou d'exercer telle profession, art ou métier qu'elle trouvera bon, mais qu'elle sera tenue de se pourvoir auparavant d'une patente et d'en acquitter le prix suivant des taux déterminés par la loi. L'obligation de prendre patente était imposée à toutes professions commerciales, industrielles ou même libérales.

Le droit de patente était assis uniquement sur la valeur locative tant de la maison d'habitation du contribuable que des locaux servant à sa profession ou à son commerce. Le tarif était légèrement progressif : 2 sous pour livre du prix du loyer jusqu'à 400 livres; 2 sous 6 deniers depuis 400 jusqu'à 800 livres, etc.

Tandis que les droits remplacés par la patente rapportaient 45 millions, cette contribution ne fournissait plus au fisc que de 20 à 24 millions; mais, malgré cette diminution de charges,

de nombreux contribuables furent mécontents du nouvel impôt dont ils critiquaient l'assiette.

Le législateur de 1791 avait pensé que l'importance des locaux occupés par le patentable pouvait permettre d'évaluer ses bénéfices, et on n'avait point tenu compte de l'objection formulée par quelques représentants à l'Assemblée constituante, objection qui consistait à faire remarquer que des industries très lucratives pouvaient être exercées dans des locaux très exigus.

Comme beaucoup réussissaient à échapper en partie à l'impôt en faisant des déclarations inexactes, il fut créé par la loi des 17-20-9 octobre 1791 une catégorie de fonctionnaires, les visiteurs de rôle, qui furent chargés de vérifier la sincérité des déclarations. Mais la Convention, plus catégorique, supprima la contribution des patentes par le décret des 21-22 mars 1793, art. 5.

§ 2. — Décret du 4 thermidor an III.

La patente fut rétablie par le décret du 4 thermidor an III, mais son assiette fut complètement remaniée. Le droit n'est plus basé sur la valeur locative des locaux professionnels et d'habitation du contribuable. Il consiste désormais en un droit fixe variant en raison des deux indices suivants : 1° la nature de la profession ; 2° le chiffre de la population du lieu où la profession est exercée.

§ 3. — Loi du 6 fructidor an IV.

De l'an III à l'an VII le législateur essaya à diverses reprises de perfectionner l'assiette de la contribution des patentes, notamment par la loi du 6 fructidor an IV, qui apporta une innovation par la combinaison d'un droit fixe et d'un droit basé sur la valeur locative, c'est-à-dire par la réunion des deux systèmes qui avaient été précédemment en vigueur. Il crut ainsi arriver à une plus exacte détermination du revenu commercial. Cette innovation devait être maintenue par la loi du 1^{er} brumaire an VII, plus importante parce qu'elle a régi la contribution des patentes jusqu'en 1844.

§ 4. — De la loi du 1^{er} brumaire an VII
à la loi du 25 avril 1844.

En vertu de la loi du 1^{er} brumaire an VII, la contribution des patentes comprend deux droits :

1° Un droit fixe, qui est réglé suivant un tarif dans lequel les professions sont classées soit d'après leur importance relative combinée avec le chiffre de la population de la commune où elles sont exercées, soit d'après leur nature seule. Les professions sont divisées en sept classes et les communes en sept catégories ;

2° Un droit proportionnel, qui est fixé uniformément à 1/10^e de la valeur locative des locaux servant à l'habitation du patentable et à l'exercice de sa profession.

Ce mode d'imposition était différent de celui qui devait être préconisé par les lois des 25-26 mars 1817, 15-16 mai 1818 et 17 juillet 1819, et qui a été appelé « système des signes extérieurs » pour le distinguer du précédent plus particulièrement désigné sous la dénomination de « système forfaitaire ».

Les lois de 1817, 1818 et 1819 introduisirent en effet dans la tarification des patentes un nouvel élément. Reconnaisant que pour les professions industrielles le chiffre de la population était un indice trompeur, elles disposaient que certains industriels seraient imposés d'après le nombre d'ouvriers, de machines ou d'instruments employés par eux (1). C'étaient là des signes extérieurs de prospérité facilement saisissables et grâce auxquels le législateur comptait pouvoir évaluer avec plus d'exactitude le revenu de l'entreprise.

(1) Les dispositions suivantes en sont des exemples :

« Les filateurs de coton et de laine payeront un droit fixe de 15 francs, quelle que soit la population du lieu de leur domicile, lorsqu'ils n'emploieront pas plus de cinq cents broches, non compris celles des bellys et autres métiers préparatoires. Ils payeront, en outre, un droit de 3 francs par chaque cent broches excédant le nombre de cinq cents, jusqu'au maximum de 300 francs, qui ne pourra pas être dépassé. » — Loi des 25-26 mars 1817, art. 58, et loi des 15-16 mai, 1818, art. 54.

« Les fileurs de cocons de soie payeront un droit fixe de 300 francs par chaque chaudière, quelle que soit la population de leur domicile, sans préjudice du droit proportionnel. » — Loi du 17 juillet 1819, art. 21.

Notons cependant que pour certaines catégories de fabricants la loi du 1^{er} brumaire an VII tenait déjà compte du nombre de machines utilisées et du fait qu'ils employaient ou n'employaient pas d'ouvriers (2).

§ 5. — Loi du 25 avril 1844.

En 1844, la Monarchie de Juillet, voulant procéder à une réforme de la patente, se trouva en présence de deux systèmes nettement opposés : certains, partisans de renoncer au mode d'imposition en vigueur, auraient voulu donner aux agents de l'Administration le droit de faire des investigations dans les livres des commerçants; les autres, au contraire, voulaient conserver le régime déjà établi en le modifiant. Ce furent ces derniers qui triomphèrent.

La loi du 25 avril 1844 marque une accentuation dans l'emploi du système dit « des signes extérieurs ».

D'après cette loi, la contribution des patentes comprend :

1° Un droit fixe reposant sur les indices suivants : le chiffre de la population de la commune où le commerce est exercé; la nature de la profession et ses conditions d'exercice; le nombre des ouvriers ou employés; le nombre des machines et autres éléments de production;

2° Un droit proportionnel basé sur la valeur locative de la maison d'habitation du contribuable et sur la valeur locative de ses ateliers, boutiques, magasins et tous autres locaux servant à l'exercice de sa profession.

Mais comme les dispositions principales de la loi du 25 avril 1844, surtout la répartition des professions en tableaux, devaient être maintenues par la loi du 15 juillet 1880 qui était

(2) L'article 33 de cette loi nous dit en effet :

« Les fabricants à métiers qui n'occupent ou n'entretiennent pas plus de cinq métiers, soit chez eux, soit hors de leur domicile, ne seront assujettis qu'au droit de patente de la cinquième classe. — A l'égard des fabricants qui travaillent par eux-mêmes, sans employer d'ouvriers, et qui, n'ayant ni boutique ni magasin, vendent au fur et à mesure les produits de leurs travaux, ils ne doivent que la patente de la sixième classe. »

encore la loi fondamentale de la contribution des patentes au moment où celle-ci a été supprimée, nous n'en dirons pas plus long sur la loi de 1844 et nous passons à l'étude de la loi du 15 juillet 1880.

§ 6. — De la loi du 15 juillet 1880

à la loi du 31 juillet 1917.

Sous le régime de la loi du 15 juillet 1880 la patente est toujours constituée par deux droits : un droit fixe et un droit proportionnel; et ceux-ci reposent sur les mêmes indices que ceux pris en considération par la loi du 25 avril 1844.

Au sujet du chiffre de la population de la commune où le commerce est exercé, l'article 6 de la loi du 15 juillet 1880 contient une disposition spéciale concernant les communes dont la population totale dépasse 5.000 habitants : tandis que les patentables exerçant dans la partie agglomérée paieront le droit fixe d'après le tarif applicable à la population totale, ceux exerçant dans la partie non agglomérée paieront ce droit d'après le tarif applicable à la population non agglomérée.

La loi du 15 juillet 1880 répartit les professions en quatre tableaux : les tableaux A, B, C et D.

TABLEAU A. — Les professions figurant dans ce tableau se rapportent en général au petit et moyen commerce; elles sont imposées eu égard à la population et d'après un tarif général. Elles sont réparties, d'après leur importance présumée, entre huit classes subdivisées chacune en neuf catégories constituées d'après le chiffre de la population. Très souvent la classe varie suivant que les opérations commerciales sont faites en demi-gros ou en détail; le montant de l'imposition est le même pour tous les assujettis exerçant la même profession dans des localités appartenant à la même catégorie de population;

TABLEAU B. — Ce tableau ne comprend que 33 professions qui se rattachent pour la plupart au haut-commerce et sont imposées eu égard à la population et d'après un tarif exceptionnel, c'est-à-dire gradué pour chaque profession prise isolé-

ment. Ces professions comportent une taxe par employé; et c'est dans ce tableau que figurent les grands magasins dont le droit fixe comprend : a) soit une taxe déterminée, soit des taxes par spécialités; b) une taxe par voiture; c) une taxe par employé;

TABLEAU C. — Dans ce tableau sont rangées principalement les exploitations industrielles, qui sont imposées sans avoir égard à la population. Chacune des professions comprises dans ce tableau est également imposée d'après un tarif spécial, qui consiste dans l'application soit d'une somme fixe unique, soit d'une somme fixe et du produit variable d'une taxe par ouvrier ou par machine, soit seulement d'une taxe calculée par élément de production.

TABLEAU D. — Nous trouvons énumérées dans ce tableau un certain nombre de professions qui ne comportent qu'un droit proportionnel sans droit fixe. Ce régime particulier, institué par la loi des 18-22 mai 1850 à l'égard des professions libérales, forme une exception au principe que la patente se compose d'un droit fixe et d'un droit proportionnel.

Comme nous le verrons plus loin, la contribution des patentes était loin d'atteindre le revenu véritable de l'industriel ou du commerçant, et c'est pour cette raison que des lois postérieures à la loi du 15 juillet 1880 sont venues modifier celle-ci, afin de restreindre les inégalités auxquelles donnait lieu la législation en vigueur.

La loi du 17 juillet 1889, art. 2, a tenté un effort vers la progressivité en doublant les taxes par employés pour les professions du tableau B, lorsque le nombre des employés dépassait 200, et en les triplant lorsque le nombre des employés dépassait 1.000. Le législateur a, dans cette réforme, été guidé par cette idée que quand le nombre des employés dépasse un certain chiffre dans une même maison, chaque employé acquiert une force productrice supérieure, par suite du mouvement des échanges et de la rapidité des réassortiments; en augmentant dans ce cas le taux de l'imposition, il ne pouvait donc qu'atteindre plus exactement les revenus du commerce.

En outre, la loi du 27 février 1912, art. 2, a assujéti les

contribuables exploitant plus de cinq établissements pour la vente de denrées ou marchandises à un rehaussement de droit déterminé comme suit : le droit fixe et le droit proportionnel afférents à chaque entreprise d'après des règles générales en vigueur étaient augmentés d'un quart, d'un tiers, de moitié ou même doublés, selon que le nombre total des établissements était inférieur à 10, compris entre 11 et 20, 21 et 50, ou qu'il était supérieur à ce dernier chiffre.

Mais nous ne saurions terminer l'historique de la contribution des patentes sans nous poser une question : pourquoi le législateur a-t-il cru devoir tenir compte de la valeur locative de l'habitation personnelle du contribuable dans l'évaluation du bénéfice commercial ?

Le législateur a ici considéré ce fait que, pour certaines professions, les locaux d'exploitation sont à peu près les mêmes, quelle que soit l'étendue des opérations commerciales; dans des bureaux à peu près semblables un négociant fera pour un million d'affaires et un autre pour 100.000 francs. Or, s'ils habitent tous les deux la même ville, ils paieront l'un et l'autre le même droit fixe et ils paieront aussi le même droit proportionnel, si on n'établit ce dernier droit que sur les locaux servant à l'exercice de la profession. Le législateur a donc pensé qu'il n'y avait qu'un moyen de demander, comme l'exige la justice, un tribut plus élevé à celui des deux qui fait le plus d'affaires : c'est d'établir le droit proportionnel sur la valeur locative des logements personnels de l'un et de l'autre.

Notons d'ailleurs que si, indépendamment de la maison où il fait sa résidence habituelle et principale, le patentable possède, soit dans la même commune, soit dans des communes différentes, une ou plusieurs maisons d'habitation, il ne paie le droit proportionnel que pour celles de ces maisons qui servent à l'exercice de sa profession.

De même que la contribution personnelle-mobilière, la patente devait être supprimée comme impôt d'Etat par l'article 1^{er} de la loi du 31 juillet 1917.

SECTION III

LA CONTRIBUTION DES PORTES ET FENÊTRES.

La contribution des portes et fenêtres a été créée à la fin du Directoire par la loi du 4 frimaire an VII. Une contribution de même nature existait depuis longtemps déjà en Angleterre où elle avait remplacé une taxe sur les foyers devenue impopulaire.

Nous allons, toujours en nous plaçant plus spécialement au point de vue de l'assiette de l'impôt, étudier l'histoire de la contribution des portes et fenêtres.

Constatons toutefois auparavant que le législateur fit reposer la nouvelle contribution sur des signes extérieurs facilement saisissables par les agents du fisc. Evidemment, les portes et les fenêtres constituaient pour celle-ci une assiette d'une simplicité remarquable; mais on crut que du même coup on introduisait une égalité proportionnelle dans la répartition. On avait tellement confiance dans le loyer comme critérium du revenu qu'on s'en servit une fois de plus, mais alors d'une manière indirecte. Si, en effet, d'une part on croyait que la valeur locative est un indice du revenu des contribuables, on pensait encore que le nombre des portes et fenêtres est nécessairement en rapport avec l'importance de la maison. L'homme riche, disait-on, prend un logement cher, éclairé par de nombreuses fenêtres; mais celui qui est dans l'indigence proportionne obligatoirement son logement à ses moyens, et c'est pourquoi le pauvre est toujours logé au moins au troisième étage et n'a guère qu'une seule croisée. Telle était la conception du législateur, conception fragile, mais qui néanmoins allait triompher.

§ 1^{er}. — Loi du 4 frimaire an VII.

En vertu de la loi du 4 frimaire an VII, la contribution est établie sur les portes et fenêtres donnant sur les rues, cours

ou jardins des bâtiments et usines. Ne sont pas soumises à la contribution les portes et fenêtres servant à éclairer ou aérer les granges, bergeries, étables, greniers, caves et autres locaux non destinés à l'habitation des hommes, ainsi que toutes les ouvertures du comble ou toiture des maisons habitées. Ne sont pas également soumises à la contribution les portes et fenêtres des bâtiments employés à un service public civil, militaire ou d'instruction, ou aux hospices, sauf au cas où desdits bâtiments sont occupés en partie par des citoyens auxquels l'Etat ne doit point de logement d'après les lois existantes, et dans ce cas, les occupants seront soumis à la contribution à concurrence des parties des bâtiments qu'ils occuperont.

Le montant de la contribution est déterminé comme suit :

1° Il varie suivant la population, depuis les portes et fenêtres situées dans les communes au-dessous de 5.000 habitants qui sont frappées d'une taxe de 0 fr. 20 jusqu'à celles qui sont situées dans les communes de 100.000 habitants et au-dessus qui sont frappées d'une taxe de 0 fr. 60;

2° Il varie suivant la nature des ouvertures; les portes cochères et celles de magasins, de marchands en gros, commissionnaires et courtiers sont en effet soumises à double contribution;

3° Il varie enfin en raison du nombre des ouvertures.

§ 2. — De la loi des 21-28 avril 1832

à la loi du 31 juillet 1917.

Nous passons sur les diverses lois qui sont intervenues entre temps, soit pour modifier le taux de la contribution, soit encore pour changer la nature de l'impôt et le faire tantôt impôt de quotité, tantôt impôt de répartition, et nous arrivons ainsi à la loi des 21-28 avril 1832.

En vertu de cette loi, la contribution des portes et fenêtres varie toujours en raison de l'importance de la population, de la nature et du nombre des ouvertures. Mais, en outre, la loi déclare imposables les fenêtres dites « mansardes » et autres

ouvertures pratiquées dans la toiture des maisons lorsqu'elles éclairent des appartements habitables. Quant aux portes charretières existant dans les maisons à une, deux, trois, quatre et cinq ouvertures, elles ne seront comptées et taxées que comme portes ordinaires.

On a essayé, par la suite, de modifier l'assiette de la contribution des portes et fenêtres; la loi du 4 août 1849, art. 2, a prescrit la présentation d'un projet de loi pour en remanier l'assiette. La loi du 7 août 1850, art. 8, invita les Conseils généraux à faire connaître leur avis sur la meilleure solution à donner à la disposition prescrite par la loi du 4 août 1849; ces projets n'ont eu aucune suite.

Bien mieux, le législateur, sous l'influence des vives réclamations auxquelles donnait lieu cet impôt sur l'air et la lumière, décida, par la loi du 18 juillet 1892, art. 1^{er}, qu'à partir du 1^{er} janvier 1894, la contribution des portes et fenêtres serait supprimée et remplacée par une taxe représentative calculée à raison de 2,40 % de la valeur locative des propriétés bâties. Mais, quoique cette disposition n'ait pas été expressément abrogée, il n'en a pas été tenu compte, et on a continué à autoriser, dans les lois de finances ultérieures, la perception de cette contribution.

Supprimée de nouveau par la loi du 30 juillet 1913, art. 3, la contribution des portes et fenêtres devait, comme les deux précédentes, être perçue jusqu'à la loi du 31 juillet 1917 qui, par son article 1^{er}, la fit disparaître comme impôt d'Etat.

SECTION IV

LE RÉGIME D'IMPÔTS RÉELS ÉTABLI PAR LA RÉVOLUTION FRANÇAISE ET LA JUSTICE FISCALE.

Si, pour leur commodité et leur productivité, nos quatre vieilles contributions directes ont été fort appréciées, elles sont loin d'avoir été jugées exemptes de tout reproche au point de vue de la justice fiscale.

Commode, le système fiscal du ^{xix}^e siècle l'était incontestablement : pas de déclaration du revenu, partant point de contrôle inquisitorial, et la simple constatation de signes extérieurs plus ou moins bien choisis servait de base à l'impôt.

Productif, ce système l'était aussi ; remarquons toutefois que le régime actuel fournit un rendement bien supérieur, absolument indispensable à l'équilibre de nos budgets.

Mais nos anciennes contributions directes ne réalisaient point la justice fiscale, et, à cet égard, trois reproches pouvaient leur être adressés : c'était, d'abord, de laisser certains profits libres de toute imposition : tels les rentes sur l'Etat, les profits agricoles, les créances chirographaires et hypothécaires, et certains revenus du travail : l'homme de lettres, le sculpteur et le musicien ne payaient rien ; c'était, ensuite, de ne pouvoir atteindre exactement le revenu du contribuable ; c'était, enfin, de ne pas proportionner l'impôt à sa capacité contributive. Ces deux derniers reproches étant dus aux déficiences de l'assiette de l'impôt, ce sont ceux-là qui nous intéressent tout particulièrement et que nous allons étudier.

§ 1^{er}. — L'assiette de l'impôt et l'évaluation du revenu.

La question qui se pose est la suivante : les signes extérieurs qui ont servi de base à l'impôt au cours du ^{xix}^e siècle permettaient-ils au fisc d'évaluer avec exactitude le revenu du contribuable ? Ou, autrement dit, existe-t-il un rapport nécessaire et constant entre les signes extérieurs choisis comme assiette de l'impôt et le revenu ? C'est cette question que nous allons nous efforcer de résoudre en considérant successivement les contributions personnelle-mobilière, des patentes et des portes et fenêtres.

A. — *La contribution personnelle-mobilière.*

L'indice pris pour base est ici la valeur locative. Or, le loyer varie-t-il en raison du revenu toujours dans la même propor-

tion ? Pour notre part, nous ne le pensons point, et nous croyons pouvoir affirmer que trois facteurs essentiels sont susceptibles de modifier le rapport qui existe entre le loyer et le revenu ; ces trois facteurs sont : la région, la profession, la fortune.

La relation du loyer au revenu varie de région à région.

D'abord, d'une manière générale, il est exact que, pour deux locaux également confortables, la dépense de loyer pourra n'être pas sensiblement la même si ces locaux se trouvent situés l'un dans un centre économiquement très prospère, l'autre dans un centre dépourvu de richesse. Et dans une même ville, suivant que le courant économique se portera vers elle ou s'en retirera, le même appartement verra augmenter ou diminuer sa valeur locative.

Ensuite, c'est un fait qu'à la campagne il est presque impossible d'évaluer le revenu d'après le loyer de l'habitation. « Là, a déclaré Camille Pelletan, tout le monde vit de la même vie, tout le monde habite la demeure laissée par les ancêtres, et il n'y a pas de raison pour que la plus grosse valeur locative soit celle du plus riche : celle qui est évaluée au plus gros chiffre, c'est le plus souvent celle du dernier qui a été obligé de faire reconstruire sa maison, parce qu'elle croulait ; en sorte qu'elle a de ce chef une valeur locative relativement importante (1) ». Et c'est cette impossibilité à peu près absolue de déterminer le revenu à l'aide de la valeur locative à la campagne qui excusait les répartiteurs de ne pas se conformer à la loi en n'en tenant aucun compte. En réalité, la grande majorité des communes étant, en France, des communes rurales, dans plus de 30.000 communes sur 36.000, la valeur locative n'était pas utilisée conformément à la loi pour l'établissement de la contribution personnelle-mobilière et l'impôt dont il est permis de dire que le montant était évalué au petit bonheur ne reposait sur aucune base précise. Dans la pratique, il n'y avait

(1) Première délibération sur le projet de loi, adopté par la Chambre des députés, portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu. — *J. Off., Sénat, Déb. parl.*, 1914, séance du 5 février, p. 95.

pas de règle bien déterminée qui présidât à sa répartition; celle-ci était soumise au hasard des appréciations individuelles, quand ce n'était pas aux caprices des rancunes politiques ou personnelles (1).

Si nous passons au second facteur, nous nous apercevrons que la profession peut venir sérieusement modifier le rapport du loyer au revenu. Certaines professions, en effet, obligent

(1) Une enquête faite en 1884 a permis d'établir que dans 2.340 communes seulement la contribution personnelle-mobilière était établie *au prorata des valeurs locatives d'habitation, c'est-à-dire conformément à la loi*. Dans 1.657 communes la répartition était faite d'après la *valeur locative réelle, mais sans règles précises et en s'écartant parfois de la proportionnalité*. Dans 18.664 communes les répartiteurs opéraient d'après la *valeur locative combinée avec les facultés présumées des contribuables*. Enfin, dans 13.446 communes la répartition était faite d'après les *facultés présumées, lesquelles étaient appréciées à l'aide de divers éléments matériels, tels que l'étendue de la propriété cultivée, les bœufs de la ferme, les attelages et tous autres moyens d'information particuliers à la région et aux habitudes des populations*.

De nombreux arrêts du Conseil d'Etat ont condamné ces dernières pratiques comme étant illégales, notamment l'arrêt Enguehard, du 27 janvier 1904. Voici l'espèce sur laquelle cet arrêt a été rendu :

Les commissaires répartiteurs de la commune de Domfront ne se conformaient pas à la loi : ils répartissaient l'impôt personnel-mobilier *non pas au prorata du loyer, mais d'après une évaluation arbitraire où ils disaient tenir compte « de l'habitation et des ressources présumées du contribuable »*.

Le Conseil de préfecture avait cependant refusé de faire droit à une demande de dégrèvement fondée sur ces constatations.

Le Conseil d'Etat a annulé son arrêté :

« Vu la loi du 21 avril 1832,

» Considérant qu'il résulte de l'instruction et notamment du rapport du directeur des Contributions directes que les répartiteurs ont déterminé la valeur des loyers matriciels dans la commune de Domfront en tenant compte de l'importance des habitations et des ressources présumées des contribuables; que les pièces versées au dossier ne permettent pas d'établir que la contribution mobilière de la dame Enguehard est, avec le contingent afférent à la dite commune, dans le même rapport que la valeur locative de son habitation avec la somme des valeurs locatives des habitations imposables à la contribution mobilière; que d'autre part, les loyers matriciels ayant été illégalement déterminés, on ne peut inférer de ce que le loyer matriciel attribué à l'immeuble de la requérante serait comparable à la généralité des loyers matriciels de la commune que ladite requérante n'est pas surtaxée; qu'il suit de là que la dame Enguehard est fondée à se plaindre de ce que la répartition n'a pas été opérée conformément à la loi et que c'est à tort que le Conseil de préfecture a rejeté sa réclamation; qu'il y a lieu, en conséquence, de renvoyer la dame Enguehard devant le Conseil de préfecture pour être statué sur sa réclamation après que l'Administration des contributions directes aura déterminé, par les procédés légaux la valeur des loyers matriciels de la commune de Domfront; décide :

» ARTICLE PREMIER. — L'arrêté du Conseil de préfecture du département de l'Orne, en date du 9 mars 1902, est annulé;

leurs détenteurs à paraître plus fortunés qu'ils ne le sont en réalité. L'avocat, le médecin en sont des exemples, car ces derniers sont souvent obligés, à cause de la nature de leur clientèle, d'habiter dans un quartier où les loyers sont chers et non proportionnés à leur revenu. En recevant leurs clients dans un appartement plus ou moins somptueux ils penseront conquérir plus facilement et plus vite leur estime.

Enfin, un troisième facteur important vient empêcher de déterminer exactement le revenu en fonction du loyer : c'est la fortune même du contribuable; il arrive en effet, généralement, que la quote-part du revenu affectée à la dépense de logement est proportionnellement plus grande pour les contribuables peu fortunés que pour les contribuables riches. A partir d'un chiffre déterminé, la valeur locative ne permet plus de présumer du montant du revenu; de telle sorte que, sous le régime de nos anciennes contributions directes, les contribuables les plus riches payaient à la cote mobilière proportionnellement beaucoup moins que les autres. Le riche se contente souvent d'un logement modeste dont la valeur locative indique un revenu très inférieur à la réalité.

Mais si la région, la profession, la fortune sont les trois causes essentielles de variation dans le rapport du loyer au revenu, il y a d'autres facteurs, moins importants, qui viennent accroître la difficulté d'évaluer ce rapport. Parmi ceux-ci nous en citerons deux, qui touchent à la situation individuelle du contribuable : ce sont la psychologie même du contribuable et ses relations de famille.

Lorsque nous parlons de la psychologie du contribuable, nous voulons faire allusion à deux personnages dont le type,

» ART. 2. — La dame Enguehard est renvoyée devant le Conseil de préfecture » pour être statué sur sa réclamation en prenant pour base de sa contribution » mobilière la valeur locative des locaux servant à son habitation comparée à » celle de la généralité des habitations de la commune de Domfront »

Mais les arrêts du Conseil d'Etat, dont la jurisprudence est constante en la matière, n'ont exercé aucune influence sur la pratique.

Voir à ce sujet : H. Berthélemy « Note sur la péréquation de la contribution personnelle-mobilière », *Revue de Science et de Législation financières*, 1904, p. 201 et suiv.; et A. Morel « De la proportionnalité de la contribution mobilière », *Revue de science et de législation financières*, 1907, p. 596 et suiv.

sans être la majorité, se rencontre néanmoins assez fréquemment : le jeune prodigue et l'avare.

Le premier, plus répandu que le second, se trouve tout naturellement favorisé par une imposition basée sur la valeur locative; car, comme l'a déclaré avec raison Camille Pelletan, celui-ci « n'a pas de train de maison, il vit au club, dans les coulisses des théâtres, dans les cabarets à la mode » (1), et il n'aura pour tout logement qu'une simple chambre en ville.

L'avare, loin d'habiter dans un château ou même simplement dans une maison convenable, vit souvent dans un taudis dont l'aspect misérable écarte tout soupçon de richesse; de telle sorte qu'il se trouve traité comme un pauvre et échappe au devoir fiscal.

D'autre part, certaines personnes considèrent que leurs relations de famille les astreignent à habiter dans un quartier particulièrement bien fréquenté et où il leur faut payer un gros loyer, alors que leur revenu ne serait point suffisant pour cette dépense si elles ne consentaient à subir des privations par ailleurs. Habiter dans un autre quartier pourrait porter tort à la réputation de leurs relations familiales ainsi qu'à l'estime dont elles-mêmes jouissent auprès de ces relations. Leur sentiment se comprend, et il serait injuste de vouloir imposer de pareils contribuables en raison de la valeur locative d'une habitation qu'une nécessité d'ordre social les a contraints de choisir plutôt qu'une autre.

Il ne faut donc pas s'étonner si, en fait, la contribution personnelle-mobilière était très inégalement répartie entre les contribuables; et elle devait d'autant plus l'être au moment de sa suppression que la dépense de loyer n'était pas utilisée comme un moyen d'atteindre le revenu : c'était, en réalité, la dépense de loyer elle-même qui se trouvait imposée. Impôt sur la dépense et non impôt sur le revenu : tel était le caractère de la contribution personnelle-mobilière au 31 juillet 1917.

Le régime primitif établi par l'Assemblée nationale se trouvait, à notre avis, supérieur, la prise en considération du loyer

(1) Première délibération sur le projet de loi concernant l'impôt sur le revenu. — *J. Off., Sénat, Déb. parl.*, 1914, séance du 3 février, p. 91.

étant alors simplement un moyen d'atteindre le revenu, et la valeur locative étant, à cet effet, affectée d'un coefficient d'autant plus fort qu'elle était plus élevée. Sans doute, il était peu commode de connaître ainsi le revenu, mais, néanmoins, il était, avec cette manière de procéder, tenu compte de cette idée généralement vraie que la part du revenu absorbée par le loyer est proportionnellement beaucoup moins considérable pour les contribuables riches que pour les contribuables à faible revenu.

Quant aux taxes somptuaires qui, à partir de la loi du 7 thermidor an III, frappèrent la possession de domestiques, chevaux, mulets, voitures, poêles et cheminées, elles étaient, comme la contribution personnelle-mobilière lors de sa suppression, des impôts sur la dépense et non sur le revenu; le législateur les avait d'ailleurs créées en vue de frapper le luxe comme dépense, et non en vue d'atteindre le revenu. Il n'est point douteux, au contraire, que la taxe instituée par la loi des 13 janvier-18 février 1791 sur les domestiques, chevaux et mulets ait été créée pour rendre plus approximative l'évaluation du revenu fournie par la prise en considération de la valeur locative.

Des sondages officiels, faits en 1910 par le Ministère des Finances (1), nous fournissent des exemples mettant en lumière les iniquités, parfois vraiment monstrueuses, auxquelles donnait lieu la répartition de la contribution personnelle-mobilière.

Dans une des plus grandes villes de France, voici ce que payaient divers contribuables :

Epicier.....	Revenu :	2.800 fr.	Pers.-mob.:	52 fr. 49
Industriel	—	6.000 fr.	—	7 fr. 87
Traiteur	—	23.000 fr.	—	46 fr. 92
Dentiste	—	6.000 fr.	—	52 fr. 49
Ouvrier sellier	—	1.400 fr.	—	8 fr. 99
D ^r de grande Société..	—	81.000 fr.	—	2 fr. 32
Employée	—	1.200 fr.	—	52 fr. 49

(1) Rapport déjà cité. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1917, Annexe n° 3044, p. 450 et suiv.

Dans une commune de 3.000 habitants, dans l'Ile-de-France, les cotes ci-après ont été relevées :

Propriétaire	Revenu :	2.547 fr.	Pers.-mob.:	18 fr. 28
Propriétaire	—	20.869 fr.	—	35 fr. 15
Négociant	—	6.238 fr.	—	18 fr. 28
Médecin	—	6.000 fr.	—	71 fr. »
Ouvrier laitier	—	1.000 fr.	—	7 fr. 74
Commerçant	—	1.825 fr.	—	7 fr. 74
Industriel	—	4.408 fr.	—	6 fr. 58

Dans un petit village de Champagne, les irrégularités étaient aussi choquantes :

Cultivateur	Revenu :	408 fr.	Pers.-mob.:	5 fr. 61
Entrepreneur de bals	—	1.891 fr.	—	5 fr. 61
Rentier	—	840 fr.	—	8 fr. 84
Bouilleur d'eau-de-vie	—	1.729 fr.	—	2 fr. 71
Propriétaire foncier..	—	1.719 fr.	—	10 fr. 45
Propriétaire foncier..	—	707 fr.	—	10 fr. 45
Propriétaire foncier..	—	2.476 fr.	—	10 fr. 45

De telles injustices dans la répartition des charges fiscales compromettaient singulièrement le régime d'impôts réels institué par les lois révolutionnaires, d'autant plus que, comme nous allons le voir, il en était de même pour la contribution des patentes.

B. — *La contribution des patentes.*

Sauf pour les professions libérales, frappées simplement par le droit proportionnel, la contribution des patentes ne reposait pas uniquement sur la dépense de loyer, et son assiette était constituée par une combinaison de plusieurs signes extérieurs; étaient en outre pris en considération : le chiffre de la population de la commune où le commerce était exercé; la nature de la profession; le nombre des ouvriers ou employés; le nombre des machines et autres éléments de production.

La valeur locative servait à elle seule à déterminer le montant du droit proportionnel; et celle de la maison d'habitation venait, dans l'esprit du législateur, rectifier ce que pouvait avoir d'arbitraire la valeur locative des locaux commerciaux, cette dernière n'étant pas nécessairement en rapport avec le degré de prospérité de l'entreprise. Mais nous venons de montrer le peu de précision que la valeur locative de l'habitation elle-même présentait et, vraiment, il y a là de quoi nous laisser sceptiques sur la qualité des résultats qu'elle permettait d'obtenir pour l'évaluation du droit proportionnel.

Quant à la densité de la population, il y a, à notre avis, dans cet élément, un indice incontestable permettant de savoir, surtout pour le petit commerce, si le contribuable fait peu ou beaucoup d'affaires. Cependant, il n'y a point là un indice d'une sûreté absolue, et deux entreprises faisant un commerce identique et situées dans la même ville peuvent l'une faire de gros bénéfices, l'autre subir des pertes.

La nature de la profession, à son tour, si elle peut permettre d'aboutir à des résultats intéressants, n'est pas non plus un indice d'une portée absolue.

Camille Pelletan déclarait, en 1914, que ni la valeur locative, ni le chiffre de la population, ni la nature de la profession ne permettaient, même combinés, d'atteindre le bénéfice commercial.

« Dans une de nos bourgades de Provence, disait-il, sur un de ces larges boulevards ombragés de platanes qu'on trouve là, dans les villes comme dans les villages, deux grands cafés s'ouvrent à côté l'un de l'autre. La foule s'entasse dans l'un; l'autre reste vide. Même industrie, même loyer, par conséquent même patente effleurant à peine la prospérité de l'un et écrasant la gêne de l'autre.

» Si de là, continuait-il, je me transporte dans nos rues les plus riches, je vois deux boutiques de luxe établies l'une à côté de l'autre : l'une fait d'excellentes affaires, l'autre en fait de détestables; même industrie, même loyer, et, là, le loyer est énorme même patente, et une patente d'un chiffre écrasant,

mais encore léger pour la prospérité de l'un, et qui achève de conduire à la ruine la gêne de l'autre (1). »

Dans ces deux exemples, donc, il y avait même chiffre de population, même profession commerciale et même loyer; or, malgré ces trois caractères identiques, la contribution des patentes, frappant du même taux les deux commerçants, aboutissait fatalement à des injustices, puisque l'un s'appauvris-sait alors que l'autre s'enrichissait.

Cependant, ce sont ces trois indices qui ont été pris en considération par le législateur de brumaire an VII, tandis que celui de 1817-1818 et 1819 devait faire entrer en jeu, pour certaines entreprises, des indices tels que le nombre des ouvriers ou employés, le nombre des machines et autres éléments de production. Mais ce dernier système, dit « système des signes extérieurs », a donné de moins bons résultats que le système de la loi de l'an VII, dit « système forfaitaire ». Le nombre des ouvriers ou employés et le nombre des machines ne sont pas, en effet, des signes extérieurs dont on puisse s'autoriser sérieusement pour évaluer exactement ou même à peu près le bénéfice d'une entreprise.

Bref, on peut dire que, d'une manière générale, malgré le nombre des signes extérieurs pris en considération, malgré la grande diversité de professions finalement admise, et malgré l'application au haut commerce et à l'industrie d'un système d'imposition différent du système appliqué au petit et moyen commerce, l'assiette de la patente n'en restait pas moins, dans l'ensemble, défectueuse.

En 1908, M. Caillaux, ministre des finances, donnait à la tribune de la Chambre les exemples suivants, montrant à quel point l'impôt était, de ce fait, inégalement réparti. Il déclarait :

« Pour un très grand magasin — ce n'est pas le plus grand — la patente, part de l'Etat, représente 9,82 % des bénéfices. Pour un autre grand magasin plus important, la patente, part de l'Etat, représente 8 %.

(1) Première délibération sur le projet de loi relatif à l'impôt sur le revenu.
— *J. Off.*, Sénat, *Déb. parl.*, 1914, séance du 5 février, p. 96.

» Voyons les sociétés de crédit. Voici peut-être la plus importante d'entre elles : elle paye 4 %. En voici une autre moins importante — ici, c'est le triomphe du signe extérieur : elle a beaucoup de succursales, beaucoup d'agents — elle paye 8,67 % de ses bénéfices.

» Mais voici une grande maison de banque, une des plus grandes banques d'affaires de notre pays, qui n'a pas de signes extérieurs, dont tous les bénéfices se réalisent sans qu'elle ait besoin de locaux très étendus ou d'agences multiples; elle paye 0,36 % de ses bénéfices.

» Passons aux compagnies d'assurances. Une des plus grandes paye 1,84 % de ses bénéfices. Une autre, inférieure comme importance, paye 0,50 %.

» Voici des imprimeries : l'une paye 0,29 % de ses bénéfices; une autre, beaucoup plus importante, paye 0,10 %.

» Je prends la ville de Nantes : voici les résultats des sondages pour un certain nombre de professions. Un courtier en marchandises gagne 15.000 francs; le taux de sa patente, par rapport à son revenu, est de 0,45 %. Un sellier, qui gagne 6.000 francs, paye un peu plus, 2,39 %. Un cabaretier, qui ne gagne que 2.500 francs, paye 4,74 %. Un autre cabaretier, qui gagne la même somme, paye 4,35 %. Voici, en revanche, un cabaretier qui gagne 1.200 francs; il paye 8,37 % (1). »

Plus loin, M. Caillaux cite le cas d'une grande société de Marseille, qui a distribué 2.898.743 francs de bénéfices à ses actionnaires et qui a payé à la patente moins de 0 fr. 10 % !

Quant à Camille Pelletan, il déclarait, le 5 février 1914, au Sénat :

« Dans une petite ville de France qui, peut-être, est la ville comptant le plus de millionnaires par rapport à sa population (*Interruptions.*) — je ne veux citer aucun nom — on a trouvé une très riche exploitation qui faisait 450.000 francs de

(1) Discussion : 1^o du projet de loi portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu; etc. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1908, séance du 11 février, p. 297.

bénéfices par an. C'est joli. Et que payait-elle de patente ? 3.686 francs, c'est-à-dire pas même 1 %, 0 fr. 80 % tout au plus ; l'ensemble des revenus commerciaux et industriels au-dessus de 20.000 francs payait sur le taux de 1,07 % ; ceux qui étaient au-dessous de 3.500 francs payaient 2,13 % ; et un malheureux cabaretier payait 3 % à la porte du riche établissement taxé dans la proportion que vous venez de voir (1). »

Les chiffres précités ont été pris par M. Caillaux et Camille Pelletan dans des sondages effectués avec l'aide de l'Administration. Mais, en admettant, comme cela est toujours possible dans des opérations aussi délicates, que quelques erreurs aient été commises, les exemples abondent trop pour qu'il ne soit point évident que notre ancienne patente était loin d'être répartie proportionnellement au montant des bénéfices industriels et commerciaux.

C. — *La contribution des portes et fenêtres.*

Variant en raison de la population, de la nature et du nombre des ouvertures, la contribution des portes et fenêtres n'était pas plus équitablement répartie entre les assujettis que les deux contributions précédemment étudiées. Remarquons, d'ailleurs, que le nombre des portes et fenêtres n'est pas obligatoirement en rapport avec la valeur locative de l'habitation ; et, alors même qu'un rapport constant existerait entre ces deux indices, nous savons d'autre part que la relation du loyer au revenu est par trop incertaine pour qu'on puisse arriver à des résultats sérieux.

Quelques exemples pris dans les sondages officiels faits en 1910 (2) prouvent qu'en fait la contribution des portes et fenêtres était fort inégalement répartie :

(1) Première délibération sur le projet de loi relatif à l'impôt sur le revenu. — *J. Off., Sénat, Déb. parl.*, 1914, séance du 5 février, p. 96.

(2) Rapport de M. J.-L. Dumesnil, déjà cité. — *J. Off., Chambre, Doc. parl.*, 1917, Annexe n° 3044, p. 450 et suiv.

Dans une commune rurale — 1.100 habitants — un riche propriétaire ayant 39.000 francs de revenus payait seulement 10 fr. 82 pour ses portes et fenêtres, alors qu'un charcutier gagnant 3.400 francs payait autant, soit 10 fr. 15; un négociant payait 6 fr. 60 pour 7.300 francs de revenus, et une petite rentière payait 6 fr. 09 pour 1.350 fr. de revenus; un cultivateur dont le revenu était de 4.750 francs payait 8 fr. 63, et son voisin qui jouissait de 7.200 francs de rentes payait également 8 fr. 71.

Dans une ville de 15.000 habitants : un épicier payait 24 fr. 19 de portes et fenêtres pour un revenu de 3.780 francs, tandis qu'un marchand de grains payait seulement 5 fr. 63 pour un revenu de 4.937 francs et un horloger 7 fr. 50 pour un revenu de 5.025 francs; un propriétaire dont le revenu n'atteignait que 2.070 francs, payait 15 fr. 43, et une rentière qui jouissait de 14.000 francs de revenus payait 20 fr. 36. A côté d'eux, un cafetier qui gagnait 4.450 francs payait 32 fr. 83.

De telles constatations se passent de commentaires.

§ 2. — L'assiette de l'impôt et la capacité contributive.

La capacité contributive, c'est-à-dire l'aptitude de la part du contribuable à supporter la charge de l'impôt, se trouve déterminée, d'après les partisans actuels de l'impôt sur le revenu, par quatre principes essentiels : la progressivité; l'exemption d'un minimum d'existence; les déductions pour charges de famille; la discrimination des revenus.

La progressivité, qui consiste dans le prélèvement d'une quote-part du revenu d'autant plus grande que le revenu est lui-même plus élevé, n'avait point été adoptée comme principe par notre ancienne législation fiscale; celle-ci, basée sur le principe de la proportionnalité, frappait toujours du même pourcentage le revenu du contribuable. Le pauvre trouvait ainsi, et logiquement, la charge de l'impôt très lourde, tandis que le riche la trouvait, au contraire, très légère. Néanmoins, il faut

reconnaitre que la progressivité était applicable sans aucune difficulté à notre système d'impôts révolutionnaire, bien que reposant sur les signes extérieurs. D'ailleurs, deux lois, l'une du 17 juillet 1889 et l'autre du 27 février 1912, instituèrent, au titre de la patente, pour les grands magasins, auxquels l'impôt basé sur les signes extérieurs était par trop favorable, une taxation progressive variant en raison du nombre des employés et du nombre des établissements (1). Progressivité et signes extérieurs ne s'excluent donc nullement.

L'exemption d'un minimum d'existence se concilie également avec l'impôt réel; la preuve en est que, pour la contribution personnelle-mobilière, la loi des 21-28 avril 1832 — art. 12 — avait exempté les indigents et que la loi du 13 juillet 1903 — art. 4 — avait posé l'exemption d'un minimum de loyer en ce sens que, dans les communes de plus de 5.000 habitants, il pourrait être, si le Conseil municipal en faisait la demande, déduit du loyer une somme fixe pour tous les contribuables.

L'impôt basé sur les signes extérieurs ne s'oppose encore aucunement à ce qu'il soit opéré des déductions pour charges de famille. La loi du 17 juillet 1889 — art. 3 — exonère, en effet, de la contribution personnelle-mobilière les pères et mères de sept enfants vivants légitimes ou reconnus.

En ce qui concerne le principe de la discrimination des revenus, il a aux yeux des véritables partisans de l'impôt sur le revenu une très grande importance. En vertu de ce principe, on doit faire une situation différente aux contribuables, suivant qu'ils tirent leurs revenus de leur travail ou de la richesse acquise ou des deux en même temps — revenus mixtes —. Or, la discrimination est-elle possible avec un système d'impôts basés sur les signes extérieurs ?

Pour répondre à cette question, il faut distinguer, selon que l'on envisage un système d'impôts cédulaires ou un système d'impôt global sur le revenu. Avec un système d'impôts cédulaires frappant séparément chaque catégorie de revenus, il peut, sans aucune difficulté, être fait application du principe

(1) Voir, pages 24 et 25.

de la discrimination et des taux différents peuvent être appliqués à chaque revenu suivant la source d'où il est censé provenir. Nous aurons l'occasion de voir qu'il en est différemment avec un système d'impôt global en étudiant le projet Peytral de 1898.

Quoi qu'il en soit, la discrimination des revenus n'avait pas été érigée en principe sous notre ancienne législation fiscale.

Guidés par le souci d'obtenir plus de justice dans l'imposition du revenu et plus d'égalité dans la répartition des charges fiscales, nombre de projets et propositions de réforme furent déposés au Parlement. Mais ces derniers n'abandonnaient point tous la prise en considération des signes extérieurs pour constituer l'assiette de l'impôt, et notamment le projet Peytral de 1898, que nous allons maintenant étudier en détail.

CHAPITRE DEUXIÈME

Les signes extérieurs et l'impôt sur le revenu d'après le projet Peytral de 1898.

Dès 1896, deux projets de loi très importants avaient été déposés sur le bureau de la Chambre en vue de modifier le régime fiscal en vigueur :

L'un, le projet Doumer (1), déposé le 1^{er} février 1896, reposait sur le principe de « l'imposition globale du revenu ». Calqué sur le régime fiscal prussien et reposant sur la déclaration contrôlée, ce projet échoua.

L'autre, le projet Cochery (2), déposé le 4 juin 1896, s'inspirait de l'Income-tax anglais et reposait sur le principe de « l'imposition analytique des revenus ». Ce projet, élaboré par une Commission extra-parlementaire nommée en 1894 par M. Poincaré, Ministre des Finances, frappait séparément toutes les sources de revenu et comprenait la création de cédules. Mais il n'eut pas plus de succès que le précédent.

A son tour, M. Peytral, Ministre des Finances, déposait à la Chambre, le 25 octobre 1898, un projet de loi (3) dont l'idée

(1) Projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1897, présenté par M. Paul Doumer, Ministre des Finances. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1896, Annexe n° 1765, p. 45 et suiv.

(2) Projet de loi portant fixation des impôts directs sur les revenus et des taxes y assimilées de l'exercice 1897, présenté par M. Georges Cochery, Ministre des Finances. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1896, Annexe n° 1912, p. 401 et suiv.

(3) Projet de loi portant établissement d'un impôt général sur le revenu présenté par M. Peytral, Ministre des Finances. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, S. E., 1898, Annexe n° 276, p. 60 et suiv.

directrice était d'établir un impôt sur le revenu en restant fidèle au principe de la réalité qui était à la base du système fiscal révolutionnaire.

« Ce projet, a déclaré M. Trouillot dans son rapport (1), pose le principe de l'impôt général sur le revenu. Il donne à l'impôt direct un caractère personnel, qui permet d'en mesurer le taux selon l'importance plus ou moins grande des ressources du contribuable. Il répond sur ce point au sentiment que la Chambre précédente a exprimé en toute circonstance, et sur lequel elle ne redoute point un désaveu de la Chambre actuelle.

» Le principe de l'impôt général sur le revenu ainsi posé, continue le rapporteur, il reste à déterminer son procédé d'application. La Chambre précédente s'est prononcée à maintes reprises contre toute vexation ou inquisition dans le mode de détermination du revenu. Le projet tient compte de cette indication parlementaire en écartant comme vexatoire toute investigation du fisc..., et il propose de taxer les revenus, selon le système même de la loi de 1791, d'après les indications qui ressortent des signes extérieurs de la fortune. »

Le projet Peytral avait donc été inspiré par une idée de transaction. Mais il ne devait, lui aussi, cependant, pas encore aboutir. Le lecteur comprendra néanmoins que nous l'examinions en détail, parce que, mettant en jeu les signes extérieurs de la fortune, ce projet intéresse au plus haut degré le sujet de thèse que nous avons choisi (2).

(1) Rapport fait au nom de la première Sous-Commission de l'impôt sur le revenu sur le projet du Gouvernement portant établissement d'impôt sur le revenu, par M. Georges Trouillot, député. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1899, Annexe n° 941, p. 1579 et suiv.

(2) Le projet Peytral avait été précédé d'autres projets de réforme n'excluant pas les signes extérieurs de l'assiette de l'impôt. C'étaient notamment :

1° Le projet Burdeau. — V. projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1895, présenté par M. A. Burdeau, Ministre des Finances. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1894, Annexe n° 553, p. 444 et suiv.;

2° Le projet Ribot. — V. projet de loi portant suppression de la contribution des portes et fenêtres et transformation de la contribution personnelle-mobilière, présenté par M. A. Ribot, Président du Conseil, Ministre des Finances. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1895, Annexe n° 1560, p. 1390 et suiv.;

3° Le projet Cochery de 1896, déjà cité. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1896, Annexe n° 1912, p. 401 et suiv.;

4° Le projet Cochery de 1897. — V. projet de loi portant suppression de la contribution personnelle-mobilière et établissement d'une taxe d'habitation, pré-

SECTION PREMIERE

DÉTERMINATION DU REVENU PAR LE MOYEN DES SIGNES EXTÉRIEURS.

Le projet Peytral, supprimant la contribution personnelle-mobilière et la contribution des portes et fenêtres, les remplaçait par un impôt général sur le revenu basé sur les signes extérieurs suivants :

- 1° La valeur locative de l'habitation;
- 2° Les domestiques;
- 3° Les voitures, chevaux, mules ou mulets, et les vélocipèdes;
- 4° Les chiens et les yachts de plaisance.

§ 1^{er}. — La valeur locative de l'habitation.

Deux points doivent ici être étudiés : 1° Dans quelle mesure est-il tenu compte de la valeur locative suivant la nature des locaux ? — 2° Par quelle méthode le revenu est-il évalué à l'aide de la valeur locative ?

De la prise en considération de la valeur locative suivant la nature des locaux.

M. Peytral distingue quatre sortes de locaux :

A. — Les locaux destinés à l'habitation personnelle, qui comprennent : a) les locaux consacrés à l'habitation propre-

senté par M. Georges Cochery, Ministre des Finances. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1897, Annexe n° 2266, p. 251 et suiv.

Postérieurement au projet Peytral, nous citerons encore dans le même sens le projet Rouvier. — V. projet de loi portant suppression des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres et établissement d'un impôt général sur le revenu, présenté par M. Rouvier, Ministre des Finances. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1903, Annexe n° 1012, p. 839 et suiv.

ment dite et les bâtiments, tels que pavillons, chapelles privées, écuries, remises, hangars, buanderies, bûchers, serres, etc., qui en forment une dépendance, éléments dont on se servait déjà pour l'assiette de la contribution personnelle-mobilière; b) les cours, jardins, parcs, pièces d'eau, bois et autres terrains dépendant de l'habitation et utilisés pour le pur agrément, éléments qui font sans aucun doute partie intégrante de ce que l'on est convenu d'appeler l'habitation; cependant, la jurisprudence de l'époque ne reconnaissait pas à l'Administration le droit d'en tenir compte.

Pour cette première sorte de locaux la valeur locative est comptée pour sa totalité.

B. — Les locaux exclusivement affectés au commerce, à l'industrie, ou à l'exercice d'une profession, les bâtiments servant aux exploitations rurales, les bureaux des fonctionnaires publics, et les locaux ou terrains destinés à l'usage des élèves dans les écoles ou pensionnats.

La valeur locative de ces locaux n'est pas comptée pour le calcul du revenu, parce que ceux-ci ne servent pas à l'habitation et qu'en outre il est loin d'y avoir toujours une relation entre leur valeur locative et la fortune du contribuable qui les possède.

C. — Les locaux servant à la fois à l'habitation personnelle et à l'exercice d'un commerce, industrie ou profession.

Dans ce dernier cas, la valeur locative n'est comptée que pour moitié. Cela est une innovation, car la valeur locative de ces locaux était prise tout entière en considération pour l'assiette de la contribution personnelle-mobilière.

D. — Les locaux, y compris leurs dépendances, affectés gratuitement au logement des fonctionnaires et des employés civils ou militaires dans les bâtiments appartenant à l'Etat, aux départements, aux communes et aux établissements publics.

Une déduction d'un cinquième est opérée sur la valeur locative de ces locaux. Cette déduction s'explique par le fait que ceux-ci ont presque toujours une importance et une valeur plus considérables que ne le comporteraient normalement les

facultés des occupants. Et, selon M. Peytral, « il est d'autant plus juste de prendre cette situation en considération, qu'il n'est pas loisible aux intéressés de choisir une installation mieux en rapport avec leur position de fortune. » (1).

Calcul du revenu en fonction de la valeur locative.

A. — Principe. — Pour déterminer le revenu, M. Peytral part de cette idée que d'une manière générale le rapport de la valeur locative d'habitation au revenu augmente de commune à commune, en même temps que la population.

Il est ainsi amené à diviser d'abord les communes de France en huit catégories, y compris Paris, et à y fixer ensuite cinq catégories de loyers avec des coefficients variant de 4 à 10, applicables à chaque fraction de la valeur locative qui rentre dans ces cinq catégories.

Ce procédé de multiplication a l'avantage d'éviter les sauts trop brusques que produirait le passage d'un degré à l'autre, si on n'appliquait pas des coefficients différents aux différentes tranches du même loyer.

Les chiffres suivants, que M. Peytral cite lui-même dans son exposé des motifs (2), feront plus aisément comprendre le principe adopté par lui. Les communes prises comme exemples sont deux communes rangées dans les catégories extrêmes du tarif :

S'il s'agit d'une habitation d'un loyer de 1.200 francs située dans une petite commune rurale, on obtiendra le revenu en multipliant :

par 4, la fraction de ce loyer comprise entre	0 et	50 fr.:	50 fr.
— 5, — — — — —	50 et	100 fr.:	50 fr.
— 6, — — — — —	100 et	200 fr.:	100 fr.
— 8, — — — — —	200 et	500 fr.:	300 fr.
— 10, — — — — —	supérieure à	500 fr. :.....	700 fr.

Le revenu obtenu sera de 10.450 francs.

(1) Exposé des motifs, p. 63.

(2) P. 63.

Si maintenant il s'agit d'une habitation d'un loyer de 12.000 francs à Paris, on obtiendra le revenu en multipliant :

par 4, la fraction de ce loyer comprise entre	0 et 400 fr.:	400 fr.
— 5, — — — — —	400 et 800 fr.:	400 fr.
— 6, — — — — —	800 et 1600 fr.:	800 fr.
— 8, — — — — —	1600 et 4000 fr.:	2400 fr.
— 10, — — — — —	supérieure à 4000 fr.:	8000 fr.

Le revenu obtenu sera de 107.600 francs.

B. — Disposition spéciale concernant les communes dont la population totale dépasse le chiffre de 5.000 habitants. — Dans ces communes, M. Peytral distingue les locaux d'habitation situés dans l'agglomération pour lesquels l'application des coefficients aura lieu d'après le chiffre de la population totale, et les locaux situés en dehors de l'agglomération pour lesquels l'application des coefficients aura lieu d'après le chiffre de la population non agglomérée.

Cette distinction est due à la différence de cherté des loyers suivant que les locaux sont situés dans la ville même ou dans la banlieue. Une disposition analogue était d'ailleurs déjà en vigueur dans l'application du tarif de la contribution des patentes (1).

C. — Disposition spéciale concernant les maisons d'habitation secondaires, qui ne sont habitées que pendant une partie de l'année. — Ces maisons ne sont comptées que pour le tiers du revenu correspondant à leur valeur locative.

Il y avait là une nouveauté intéressante, car la contribution personnelle-mobilière atteignait à raison de leur valeur locative intégrale toutes les habitations. L'intérêt de cette disposition réside dans ce fait qu'elle va permettre à M. Peytral de dégager nettement la différence entre l'impôt qu'il préconise et la contribution personnelle-mobilière quant au rôle joué par la valeur locative.

Tandis que sous le régime de la contribution personnelle-mobilière on utilisait la valeur locative en la prenant comme « base directe de l'imposition », on la considère dans le projet Peytral comme étant seulement « l'indice extérieur des facul-

(1) V. p. 23.

lés de l'occupant », facultés qui, dans le système du projet, correspondent aux dépenses plus ou moins grandes que comporte une habitation plus ou moins considérable.

Lorsqu'une même personne a plusieurs habitations, en effet, certaines de ces dépenses, qui généralement ne sont pas des moindres, ne sont pas effectuées en même temps dans les diverses habitations ; elles ne sont effectuées que dans une seule, celle qui est occupée. Dès lors, prendre pour calculer le revenu l'intégralité de la valeur locative des habitations secondaires dont le contribuable ne jouit que pendant une partie de l'année, serait, comme le dit avec raison M. Peytral, « contraire à la réalité des faits » (1).

§ 2. — Les domestiques.

Deux questions se posent : 1° Que faut-il entendre par « domestiques » aux termes du projet de loi ? 2° Comment le revenu supplémentaire dû à la présence de domestiques doit-il être calculé ?

Que faut-il entendre par « domestiques » aux termes du projet de loi ?

Après l'article 2 qui nous parle « des domestiques attachés au service de la personne ou de l'habitation », l'article 12 vient préciser et ajoute : « Doivent être compris dans les éléments de la détermination du revenu tous les domestiques et autres personnes à gages, employés d'une manière habituelle tant à l'entretien et à la surveillance des terrains utilisés pour le pur agrément, qu'au service de l'habitation proprement dite et de ses dépendances, que ces domestiques soient ou non logés et nourris par celui qui les emploie, du moment qu'ils sont à son entière disposition. »

Il résulte de ces textes que seront comprises dans le projet de loi les personnes qui : a) travaillant pour autrui, touchent une rémunération comme contre-partie des services rendus ; b) sont d'une manière permanente et exclusivement à la dispo-

(1) V. Exposé des motifs, p. 63.

sition de celui qui les emploie ; c) effectuent un travail concernant le service de la personne ou de l'habitation proprement dite et de ses dépendances, ou encore l'entretien ou la surveillance de terrains de pur agrément.

Sont par conséquent visés par le projet Peytral : les précepteurs, institutrices, dames de compagnie, gouvernantes, maîtres d'hôtel, ainsi que les gardes, jardiniers, concierges et piqueurs.

Quant aux personnes exclues du projet de loi, l'article 12 nous apprend « qu'il n'est fait d'exception qu'à l'égard des domestiques ou autres personnes à gages employées habituellement pour les besoins d'une exploitation agricole ou pour l'exercice d'une profession industrielle ou commerciale, des concierges des maisons de rapport, des nourrices et des hommes de troupe employés par les officiers de terre et de mer à leur service personnel, conformément aux règlements militaires ». Les exceptions citées par l'article 12 s'expliquent par ce fait que ce sont les nécessités professionnelles qui, dans les différents cas énumérés à cet article, imposent au contribuable l'obligation de prendre des domestiques à son service.

Calcul du revenu supplémentaire.

Pour le calcul de ce revenu, M. Peytral prend comme base la dépense représentant les gages et les frais de nourriture des domestiques. Or, cette méthode l'amène logiquement à prendre en considération trois facteurs :

A. — Le lieu de résidence, le coût de la vie subissant des variations notables selon que le contribuable habite à la ville ou à la campagne; c'est pourquoi M. Peytral distingue cinq catégories de communes;

B. -- Le sexe, un domestique homme étant présumé représenter un revenu plus important qu'un domestique femme;

C. -- Le nombre, plusieurs domestiques indiquant sans conteste une fortune plus considérable qu'un seul serviteur.

La somme à ajouter, à raison des domestiques, au revenu conclu du loyer varie :

De 2.400 francs à Paris à 1.200 francs dans les communes de 5.000 habitants et au-dessous, pour chaque domestique homme ;

De 800 francs à 400 francs pour la première domestique femme ;

De 1.600 francs à 800 francs pour chaque domestique femme employée en sus de la première.

§ 3.— Les voitures, chevaux, mules ou mulôts et les vélocipèdes.

Nous examinerons : 1° ce que comprend exactement cette catégorie d'indices ; 2° comment doit être calculé le revenu supplémentaire dont ceux-ci permettent de présumer.

Que comprend cette catégorie d'indices ?

L'article 2 du projet de loi nous dit : « Les voitures, chevaux, etc., destinés au transport des personnes ». D'autre part, l'article 13 s'exprime en ces termes : « Les voitures, chevaux, mules ou mulôts passibles de la contribution spéciale établie par les lois des 2 juillet 1862, 23 juillet 1872, 22 décembre 1879, 17 juillet 1895 et 13 avril 1898 et les vélocipèdes munis d'une machine motrice ».

Il faut donc distinguer trois sortes d'indices :

A. — Les voitures : Si l'on se reporte à l'article 2 du projet de loi et aux diverses lois mentionnées à l'article 13, on s'aperçoit qu'il ne s'agit uniquement que des voitures destinées au transport des personnes ;

B. — Les chevaux, mules ou mulôts : Toujours en vertu des textes précités, les animaux dont il s'agit ici sont les chevaux, mules ou mulôts servant à atteler les voitures destinées encore uniquement au transport des personnes ;

C. — Les vélocipèdes : L'article 13 ne vise que les vélocipèdes munis d'une machine motrice.

Calcul du revenu supplémentaire.

A. — Les voitures : Le revenu supplémentaire correspond au total de l'intérêt du prix d'achat, de l'amortissement et des frais d'entretien. Mais, sauf pour les voitures automobiles, un double tarif a été adopté par M. Peytral en raison du fait que la possession de voitures à traction animale donne lieu à une dépense plus élevée dans les villes que dans les campagnes. Pour les voitures automobiles, le tarif est unique et l'auteur du projet de loi déclare à ce sujet : « Dans l'état actuel de l'automobilisme, la dépense qu'entraîne l'emploi de ce moyen de transport est sensiblement la même, en quelque lieu qu'il en soit fait usage. » Enfin, le revenu présumé varie d'après le nombre de roues pour les véhicules à traction animale et d'après le nombre de places pour les voitures automobiles.

B. — Les chevaux, mules ou mulets. — Le revenu supplémentaire correspond au total des mêmes frais que ceux pris en considération pour les voitures, avec les frais de nourriture en sus; et, pour la même raison, le tarif est double.

C. — Les vélocipèdes. — Le revenu supplémentaire correspond encore au total des mêmes frais que ceux envisagés pour les voitures; mais M. Peytral a adopté ici, comme pour les voitures automobiles, un tarif unique et pour le même motif.

Rem. — Les sommes qui sont appliquées aux voitures, chevaux, mules ou mulets exclusivement employés pour l'agrément ou le service de la famille sont réduites de trois-quarts pour les voitures, chevaux, etc., qui sont habituellement employés au service de l'agriculture, du commerce ou de l'industrie.

Les évaluations contenues dans le projet de loi sont les suivantes :

La somme à ajouter, à raison des voitures à traction animale, chevaux, mules ou mulets au revenu conclu du loyer d'habitation et du service de domesticité varierait, d'après l'article 13 :

De 2.000 fr. à Paris à 400 fr. dans les communes de 1.000 habitants et au-dessous, pour une voiture à 4 roues;

De 1.000 fr. à 200 fr. pour une voiture à 2 roues.

De 2.000 fr. à 400 fr. pour un cheval, mule ou mulet.

En ce qui concerne les voitures automobiles et les vélocipèdes à moteur mécanique, le tarif serait le même dans toutes les communes, savoir :

3.000 fr. pour les voitures automobiles à 4 places et au-dessus;

1.200 fr. pour les voitures automobiles à moins de 4 places;

500 fr. pour les vélocipèdes.

§ 4. — Les chiens et les yachts de plaisance.

Après avoir déterminé exactement ces nouveaux indices, nous verrons, comme pour les précédents, comment doit être calculé le revenu supplémentaire qu'ils sont censés représenter.

Détermination exacte de ces nouveaux indices.

A. — Les chiens. — Ne sont pris en considération *a)* que les chiens d'agrément ou servant à la chasse; *b)* que les chiens de cette nature possédés en sus du nombre de deux. M. Peytral cherche ainsi surtout à atteindre le revenu supplémentaire des personnes possédant des meutes de chasse.

B. — Les yachts de plaisance. — Deux conditions sont requises pour que le bâtiment rentre dans les cadres du projet de loi : *a)* Il faut qu'il s'agisse d'un bâtiment ponté ou demi-ponté; *b)* il faut en outre que le bâtiment soit consacré d'une manière exclusive et permanente à la navigation de plaisance. Peu importe que le bâtiment soit à voile ou à vapeur.

Calcul du revenu supplémentaire.

A. — Les chiens. — Un revenu supplémentaire de 100 francs est compté pour chaque chien en sus du nombre de deux.

B. — Les yachts de plaisance. — M. Peytral évalue le revenu supplémentaire à 20 % de la valeur vénale du bâtiment.

§ 5. — Le mobilier et les signes extérieurs.

Dans son exposé des motifs, M. Peytral se demande si le mobilier ne pourrait pas venir augmenter le nombre des signes extérieurs permettant d'évaluer le revenu du contribuable. D'après lui, l'utilité de ce nouvel indice serait appréciable tout particulièrement dans les campagnes pour connaître la différence de situation de certains assujettis qui, bien qu'occupant des maisons à peu près aussi importantes, ne possèdent pas néanmoins des revenus à peu près identiques.

Cependant, s'étant heurté à l'insuffisance des moyens de constatation, il n'a pas cru devoir retenir cet indice dans son projet de loi. Il n'a pas voulu aller jusqu'à exiger une déclaration de la part du contribuable, déclaration qui, selon lui, eût été nécessaire pour aboutir à des résultats satisfaisants, mais qui eût pu être la cause de mesures inquisitoriales. Il n'a pas voulu non plus imiter le système de la contribution personnelle belge qui comprenait une taxe sur le mobilier évaluée en fonction de la valeur locative de l'habitation, parce que si le taux de rehaussement adopté aurait pu être exact dans l'ensemble, il aurait pu être malgré tout très favorable aux uns, très préjudiciable aux autres par le fait de l'impossibilité où l'on aurait été de tenir compte de circonstances multiples qui devraient être prises en considération.

SECTION II

CALCUL DU REVENU IMPOSABLE. DÉDUCTIONS POUR CHARGES DE FAMILLE.

Le projet Peytral, tout en utilisant les signes extérieurs de la fortune pour déterminer le revenu et en restant par là fidèle au principe indiciaire posé par la Révolution française, présente néanmoins certains caractères de l'impôt personnel et cherche à connaître la personne même du contribuable. Il le fait en tenant compte des charges de famille.

Quand le contribuable aura à sa charge des enfants mineurs, légitimes ou reconnus, ou des ascendants, son revenu, tel qu'il découle de l'évaluation faite par le moyen des signes extérieurs, devra subir une atténuation qui sera de :

1 dixième	quand le nombre des enfants ou ascendants sera de	2
2 dixièmes	— — —	3
3 —	— — —	4
4 —	— — —	5 ou 6
5 —	— — —	7 ou plus.

Mais l'atténuation ne pourra être calculée que sur un revenu maximum fixé par le projet, quel que soit le revenu du contribuable.

Les déductions pour charges de famille ayant été opérées, le revenu obtenu sera le revenu imposable. Il va sans dire que s'il n'y a pas lieu à déductions pour charges de famille le revenu imposable sera le revenu primitif évalué à l'aide des signes extérieurs.

SECTION III

CALCUL DE L'IMPÔT EN FONCTION DU REVENU IMPOSABLE.

Une fois le calcul du revenu imposable effectué, il nous reste à déterminer quel sera le montant de l'impôt. Pour cela, il nous faut connaître d'abord le taux de l'impôt et ensuite voir comment ce taux doit être appliqué au revenu imposable.

§ 1^{er}. — Taux de l'impôt.

L'article 18 du projet de loi nous fait savoir que le taux de l'impôt sera fixé chaque année par la loi de finances; il s'agit, en effet, d'un impôt de quotité.

§ 2. — Application du taux au revenu imposable.

Ici encore nous retrouvons dans le projet Peytral une des caractéristiques de l'impôt personnel : l'exemption pour tout contribuable d'un minimum d'existence. Par conséquent une

fraction du revenu imposable se trouve toujours exempte de tout droit; et si ce revenu est inférieur ou égal à cette fraction, le contribuable ne paiera pas d'impôt. Cette première fraction devra être tous les ans évaluée pour chaque commune par les conseils généraux.

M. Peytral détache ensuite du revenu imposable une seconde fraction, qui est égale à la première et pour laquelle le taux sera réduit de moitié.

Seul, le surplus du revenu imposable supportera le taux entier.

M. Peytral déclare vouloir donner ainsi à l'impôt sur le revenu un caractère nettement dégressif. Les revenus les plus faibles ne sont pas touchés par l'impôt et les revenus moyens sont proportionnellement moins imposés que les gros revenus.

SECTION IV

LES DÉCLARATIONS DES CONTRIBUABLES.

Comment le fisc, d'après le projet Peytral, connaîtra-t-il les indices qu'il devra retenir pour déterminer le revenu du contribuable ?

Ici, l'auteur du projet de loi a recours à la déclaration; mais sa manière de procéder n'a aucun caractère vexatoire, parce qu'il ne s'agit point pour le contribuable de déclarer directement son revenu; il s'agit de déclarer seulement l'existence dans son train de vie de certains indices que le fisc utilisera pour présumer de sa situation de fortune. La déclaration ne portant que sur des signes extérieurs, le contrôle n'aura pas à s'engager dans la voie de l'inquisition.

L'article 23 du projet de loi oblige les contribuables à effectuer à la mairie de la commune où ils ont leur résidence habituelle et principale, la déclaration des domestiques et des yachts de plaisance qui doivent servir à la détermination de leur revenu. Ils sont tenus également, le cas échéant, de faire

connaître les autres communes où ils ont des habitations meublées à leur disposition.

M. Peytral ne mentionne pas à l'article 23 les autres indices qu'il utilise dans son projet de loi pour le calcul du revenu : voitures, chevaux, mules et mulets, chiens et vélocipèdes ; mais ceci s'explique par le fait qu'en vertu de la législation en vigueur les contribuables étaient obligés de faire une déclaration à la mairie pour ces divers éléments.

Le projet de loi fixe les délais dans lesquels devront être faites les déclarations et établit des pénalités pour les contrevenants.

SECTION V

LE PROJET PEYTRAL ET LA PRISE EN CONSIDÉRATION DE LA CAPACITÉ CONTRIBUTIVE.

Au cours de l'étude du projet Peytral, nous avons pu constater que l'auteur admettait des déductions pour charges de famille et une exemption pour minimum d'existence, c'est-à-dire deux des principes essentiels sur lesquels repose l'impôt personnel.

Le taux adopté est dégressif ; mais au fond, comme le soutient M. Allix, l'impôt dégressif n'est que l'impôt progressif regardé à l'envers. « Suivant, en effet, dit cet auteur, qu'on considère l'échelle de la progression par le bas ou par le sommet, on la voit croître pour frapper de plus en plus lourdement les revenus au fur et à mesure qu'ils augmentent, ou au contraire décroître pour ménager de plus en plus les revenus au fur et à mesure qu'ils diminuent : simple question de perspective. » (1).

Il existe cependant une différence entre les deux systèmes d'impôt : l'impôt dégressif implique l'unité de taux que l'impôt progressif exclut. Voici par exemple un impôt dégressif : son

(1) Allix : *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1921, p. 446.

taux est de 5 % du revenu. Si seuls les gros revenus sont taxés à 5 % et si les moyens et faibles revenus sont taxés à la moitié du taux, soit 2,50 %, il n'en reste pas moins vrai qu'un seul taux entre en jeu, celui de 5 %. Voilà, d'autre part, un impôt progressif : les revenus les plus faibles payeront 1 %, ensuite 2 %, puis 3 % ; seuls les gros revenus acquitteront 5 %. Le grand avantage du tarif dégressif, c'est qu'il ne permet pas au législateur d'augmenter la productivité de l'impôt en en élevant le taux sans que tous les revenus, sauf ceux qui sont totalement exempts, subissent le contre-coup de cette aggravation de charges. Au contraire, avec un impôt progressif, la tentation que peut avoir le législateur d'augmenter le rendement de l'impôt en forçant les taux applicables aux seules classes fortunées ne rencontre aucun frein.

Quoi qu'il en soit, nous pouvons constater ainsi une fois de plus que si la proportionnalité est le caractère habituel de tout système d'impôt basé sur les signes extérieurs, elle n'en est pas un caractère absolument inséparable.

En ce qui concerne la discrimination des revenus, M. Peytral n'en fait point état dans son projet de loi. Cependant, il en parle dans son exposé des motifs (1), et nous pensons, comme lui, que la question ne manque pas d'intérêt. Le principe de la discrimination des revenus est en effet, d'après nous, intimement lié à la justice dans l'impôt, les revenus du travail et les revenus mixtes devant être à juste titre moins lourdement frappés par l'impôt que les revenus de la rente.

Or, M. Peytral est forcé de constater que le fait d'évaluer le revenu à l'aide des signes extérieurs ne donne pas au fisc la possibilité de connaître la source d'où provient ce revenu, encore moins si celui-ci n'a pas une origine unique. Mais, d'autre part, M. Peytral déclare que la discrimination n'est pas d'une nécessité absolue dans un système fiscal où le revenu est déterminé en fonction des signes extérieurs. A l'appui de son affirmation, l'auteur du projet de loi dit « qu'à revenu égal, les propriétaires et les rentiers, c'est-à-dire les personnes jouissant de revenus permanents, dépensent généralement pour leur

(1) P. 61.

loyer et leur train de maison une somme plus considérable que celle qui est consacrée aux mêmes dépenses par les personnes ne disposant que de revenus temporaires dus à leur activité personnelle. Le revenu, dans le premier cas, continue M. Peytral, peut être dépensé intégralement parce qu'il est perpétuel; dans le second, au contraire, la prudence commande d'en affecter une partie à l'épargne. »

L'affirmation de M. Peytral est-elle exacte ? Est-il vrai qu'avec le système fiscal préconisé par son projet de loi on puisse toujours se passer sans inconvénient, c'est-à-dire sans commettre d'injustice, de l'application du principe de la discrimination des revenus ? Nous ne le croyons pas; l'avocat, le médecin, par exemple, sont en effet souvent obligés à des dépenses extérieures plus considérables que le rentier à revenus égaux, et l'avocat, le médecin vivent pourtant du revenu de leur travail.

Notons toutefois que M. Peytral assure certains avantages aux contribuables dont le revenu provient en totalité ou en partie de l'exercice d'un commerce, d'une industrie ou d'une profession quelconque. Pour la détermination du revenu, le projet de loi ne tient compte, en effet, ni de la valeur locative des locaux exclusivement utilisés à l'usage d'une profession, ni de la présence de domestiques employés habituellement pour l'exercice d'une profession. En outre, rappelons que le revenu correspondant aux locaux servant à la fois à l'habitation et à l'exercice d'une profession est évalué en fonction de la moitié seulement de la valeur locative de ces locaux. Enfin, quant au revenu correspondant aux voitures, chevaux, mules ou mulets habituellement employés pour l'agriculture ou pour l'exercice d'un commerce ou d'une industrie, il est réduit de trois quarts.

Mais M. Peytral n'a pas cru que le simple fait d'exercer une profession devait entraîner l'application d'un taux de faveur parce que, pour beaucoup de contribuables, les revenus professionnels ne constituent qu'une partie simplement de leurs ressources.

SECTION VI

APPRÉCIATION CRITIQUE.

En étudiant en détail le projet Peytral, nous avons pu constater qu'en 1898, malgré les inégalités choquantes auxquelles donnait lieu le système d'impôts en vigueur, M. Peytral était loin d'avoir pour cela renoncé à utiliser les signes extérieurs de la richesse comme base de l'impôt. Son projet de loi était d'ailleurs le résultat d'un effort sérieux en vue de la détermination du revenu à l'aide des signes extérieurs. Mais le maintien du principe de l'impôt basé sur les signes extérieurs pouvait-il se concilier avec la réalisation des idées nouvelles qui se faisaient jour sous la formule de « l'impôt sur le revenu », et le projet Peytral pouvait-il prétendre à une pareille conciliation sans être une contradiction en soi ?

A cette question, notre réponse est formelle : le projet Peytral aboutissait à une véritable contradiction.

Quel était le but poursuivi d'une manière générale par le courant réformateur ? C'était avant tout la recherche d'un régime fiscal qui donne la possibilité d'évaluer exactement le revenu de chaque contribuable; voilà l'idée fondamentale que recouvrait la formule de « l'impôt sur le revenu » en 1898. La Révolution française avait sans aucun doute pensé établir un système d'impôts sur le revenu, mais nous avons vu qu'elle n'avait pu réussir à atteindre ce dernier à cause des défauts de l'assiette des impôts qu'elle avait créés. Comment alors M. Peytral pouvait-il, en basant toujours l'impôt sur les signes extérieurs, prétendre créer un impôt sur le revenu au sens que donnaient à cette expression les véritables partisans de la réforme ? M. Peytral, il est vrai, comptait arriver à la connaissance exacte ou du moins très approximative du revenu par une combinaison nouvelle de ces signes (1); l'exemple de nos anciennes

(1) Le système de la déclaration facultative se trouvait, comme celui de la déclaration obligatoire, écarté par le projet de loi. C'est pourquoi un amendement déposé par M. Klotz et plusieurs de ses collègues tendait à insérer dans le

contributions directes est suffisamment édifiant pour qu'il nous soit permis d'affirmer que, quelque combinaison que l'on envisage, il n'y a de la dépense au revenu aucun rapport constant et facilement saisissable.

Le contenu du projet contredisait donc son titre, et, par trop fidèle au principe de l'impôt réel posé par la législation révolutionnaire pour satisfaire à la conception nouvelle de l'impôt direct, le projet Peytral, simple perfectionnement de la contribution personnelle-mobilière, ne pouvait avoir la chance d'aboutir. Prenant pour base les signes extérieurs de la richesse, ce projet s'opposait d'autre part et par cela-même à la discrimination des revenus; il n'apportait donc, pour la détermination de la capacité contributive, comme modifications à la législation en vigueur, qu'un tarif dégressif et la généralisation des deux principes des déductions pour charges de famille et de l'exemption d'un minimum d'existence. Ces modifications étaient évidemment appréciables, mais le projet Peytral n'apportait point de solution à la question la plus importante, à savoir par quel moyen il serait possible de connaître le revenu exact et non plus approximatif du contribuable, ce qui permettrait d'établir une juste répartition des charges fiscales entre tous.

Après avoir fait l'objet de trois rapports par MM. Cail-
laux (1), Merlou (2) et Trouillot (3), au nom de la première

projet Peytral un article 15 bis, ainsi libellé : « Tout contribuable aura la faculté de faire la déclaration du total de ses revenus ». Mais il faut bien reconnaître qu'une telle disposition aurait eu pour effet de rendre la base de l'impôt trop incertaine. Cet amendement, déposé sur le bureau de la Commission de l'impôt sur le revenu, ne devait pas avoir de suites, car, comme nous le verrons plus loin, le projet Peytral lui-même fut retiré par le Gouvernement et ne fut point discuté par la Chambre.

(1) Rapport fait au nom de la première Sous-Commission de l'impôt sur le revenu résumant les documents soumis à la Commission de l'impôt sur le revenu par M. Caillaux, député. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1899, Annexe n° 803, p. 873 et suiv.

(2) Rapport fait au nom de la première Sous-Commission de l'impôt sur le revenu chargée d'examiner les diverses propositions de loi tendant à l'établissement d'un impôt sur : 1° le capital; 2° le revenu; 3° le capital et le revenu, par M. Pierre Merlou, député. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1899, Annexe n° 802, p. 895 et suiv.

(3) Rapport déjà cité. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1899, Annexe n° 941, p. 1579 et suiv.

sous-commission de l'impôt sur le revenu, le projet Peytral a été retiré par le Gouvernement. Les trois rapports précités ne s'étaient pas montrés, il est vrai, favorables au principe de l'impôt basé sur les signes extérieurs, tout particulièrement le rapport de M. Merlou où l'auteur, faisant allusion au projet Peytral, déclarait non sans une certaine ironie :

« M. Burdeau imagina la taxe sur les domestiques, à laquelle M. Ribot ajouta la taxe sur les voitures suspendues destinées au transport des personnes, et M. Cocheri celle des chevaux de luxe, en exemptant toutefois de la taxe sur les domestiques, les nourrices et les personnes employées pour les besoins d'une exploitation agricole ou l'exercice d'une profession quelconque.

» On propose aujourd'hui d'y joindre un impôt sur les yachts et les automobiles. Il n'y a pas de raison pour que demain on ne nous apporte pas une taxe sur les levrettes et les perroquets, sur les livrées et les cors de chasse, sur les abonnements au théâtre et la fréquentation chez les fournisseurs à la mode. On se prend à regretter qu'on ait renoncé en France au port des perruques de l'ancien régime, parce que les réformateurs auraient eu la ressource d'appliquer, comme en Angleterre, un impôt sur la poudre à poudrer (1). »

Et, plus loin, M. Merlou, critiquant franchement le système des signes extérieurs, déclarait encore :

« La taxation d'après des présomptions légales a la prétention de fixer ce qui est essentiellement mobile et fugitif, de réglementer officiellement ce qui échappe à tout contrôle, de donner une forme tangible à ce qui n'est que le fantôme de la réalité. Les signes extérieurs de la fortune se résument dans des manifestations somptuaires souvent trompeuses, changeant avec les mœurs et les époques, avec les goûts des personnes et les caprices de la mode; ils sont les indices les plus infidèles et les moins précis des facultés réelles du contribuable et leur application fiscale se heurte à d'inextricables difficultés. Aussi cette méthode n'a-t-elle rencontré que de rares adhésions; elle semble pourtant constituer l'apanage exclusif du ministère des

(1) Rapport précité, p. 900.

finances, car elle a été successivement proposée par M. Burdeau, M. Ribot, M. Cochery, et naguère encore par M. Peytral (1). »

Le 30 mai 1901, date à laquelle M. Merlou déposait son rapport au nom de la Commission de l'impôt sur le revenu (2), le projet Peytral avait été déjà retiré par le Gouvernement; et bien que M. Merlou constate ce retrait, il donne néanmoins dans son rapport une analyse succincte du projet de loi.

Le projet Peytral a donc échoué et n'a même pas vu le feu de la rampe parlementaire.

(1) Rapport précité, p. 910.

(2) Rapport fait au nom de la Commission de l'impôt sur le revenu chargée d'examiner les projets et propositions de loi portant établissement d'un impôt général sur le revenu, par M. Pierre Merlou, député. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1901, Annexe n° 2365, p. 425 et suiv.

DEUXIÈME PARTIE

Les signes extérieurs sous notre régime d'impôts sur le revenu.

La loi du 31 juillet 1917, qui posait le principe de la déclaration contrôlée, supprimait les contributions personnelle-mobilière, des patentes et des portes et fenêtres; elle établissait en France un système d'impôts personnels comprenant une série d'impôts sur chaque espèce de revenus et maintenant l'impôt global sur l'ensemble du revenu déjà créé par la loi du 15 juillet 1914.

Les signes extérieurs jouent-ils un rôle sous notre nouveau régime fiscal ? Telle est la question que nous nous proposons d'étudier, en examinant d'abord l'impôt général, puis les impôts cédulaires.

CHAPITRE PREMIER

Les signes extérieurs et l'impôt général sur le revenu.

Les signes extérieurs peuvent intervenir soit pour constituer l'assiette de l'impôt, soit pour contrôler les déclarations des contribuables.

SECTION PREMIERE

LES SIGNES EXTÉRIEURS ET L'ASSIETTE DE L'IMPÔT.

D'après notre législation, l'impôt général sur le revenu peut, dans deux cas, être basé sur les signes extérieurs : d'abord, lorsqu'il s'agit de déterminer l'imposition des personnes non domiciliées en France mais y possédant néanmoins une résidence habituelle; ensuite, lorsqu'il s'agit de déterminer celle des contribuables taxés d'office.

§ 1^{er}. — Imposition des personnes non domiciliées en France.

Il est impossible d'évaluer le revenu global des personnes non domiciliées en France, mais qui, cependant, y ont une résidence habituelle, en faisant usage des règles ordinairement

employées pour le calcul de l'impôt général sur le revenu. Ces personnes ont, en effet, le centre de leur fortune et de leurs affaires dans des pays étrangers, et l'Administration ne peut avoir sur leur situation pécuniaire des renseignements précis.

C'est pourquoi l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 déclare qu'« en ce qui concerne les personnes non domiciliées en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences, le revenu imposable est fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de cette ou de ces résidences, à moins que les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées en France, n'atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt ».

Et l'instruction du 30 mars 1918 — art. 176 — nous dit :

« Les personnes qui, sans être domiciliées en France, y possèdent une résidence habituelle, sont... passibles de l'impôt général; mais elles sont placées sous un régime spécial, et l'impôt dont elles sont redevables n'est plus établi, comme pour les autres contribuables, d'après le montant total de leurs revenus sans distinction d'origine.

« Leur revenu imposable, sous réserve de l'exception ci-après indiquée, est forfaitairement fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de l'habitation ou des diverses habitations dont elles disposent en France.

» Si, toutefois, elles jouissent de revenus ayant leur source en France — propriétés, exploitations, professions — et atteignant un chiffre plus élevé que celui du forfait tiré de la valeur locative de leurs habitations, ce chiffre est substitué à l'évaluation forfaitaire comme base de l'impôt.

» Dans la seconde hypothèse, le montant total des revenus d'origine française est déterminé conformément aux règles générales applicables respectivement à chacune des catégories de revenus et sous déduction éventuelle des charges supportées en France par le contribuable, savoir : les impôts directs, les sommes payées en France à titre d'intérêts de dettes ou arrérages de rentes obligatoires et les pertes éprouvées dans l'exploitation d'entreprises sises en France. »

Donc, sauf dans le cas où le contribuable tire de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France un revenu supérieur, il doit être imposé d'après un revenu forfaitaire égal à sept fois le montant de la valeur locative de sa ou de ses résidences.

§ 2. — Contribuables taxés d'office.

Il est une autre catégorie de contribuables qui peuvent être imposés au titre de l'impôt général sur le revenu d'après les manifestations extérieures de leur train de vie : ce sont les contribuables taxés d'office. Nous n'examinerons cependant la situation faite par la loi à ces contribuables qu'après avoir étudié le contrôle des déclarations, car la taxation d'office y est intimement liée, en ce sens que l'Administration ne peut procéder à la taxation d'office qu'une fois le contrôle terminé.

SECTION II

LES SIGNES EXTÉRIEURS ET LE CONTRÔLE DES DÉCLARATIONS.

Nous verrons tout d'abord comment la loi du 15 juillet 1914, qui, pour la première fois, établissait en France un impôt général sur le revenu, a organisé le contrôle des déclarations faites par les contribuables au titre de cet impôt. Mais, comme le système de contrôle de la loi de 1914 devait être modifié peu après par la loi du 30 décembre 1916, il nous faudra nécessairement dégager le sens et la portée de la réforme qui, alors, est intervenue. Après quoi, nous aurons à nous demander quels peuvent être les résultats du contrôle, c'est-à-dire dans quelle mesure et comment l'Administration ayant contrôlé la déclaration du contribuable peut, suivant les cas, rectifier celle-ci ou procéder à la taxation d'office; et, à ce sujet, il sera intéressant de rechercher à qui, d'après notre législation, incombe la charge de la preuve en cas de contestation.

**§ 1^{er}. — Système de contrôle organisé
par la loi du 15 juillet 1914.**

La loi du 15 juillet 1914 nous dit, dans son article 17, § 1^{er} :
« Le contrôleur vérifie les déclarations uniquement à l'aide des éléments certains dont il dispose en vertu de ses fonctions, tels que les données servant à l'établissement des rôles des contributions directes et des taxes assimilées, ainsi que de ceux qui, recueillis par tous les services publics en vertu des lois existantes, doivent sans exception lui être communiqués. Il n'a le droit d'exiger de l'intéressé la production d'aucun acte, livre ou document quelconque. »

Ce texte détermine les pouvoirs du contrôleur en posant les deux principes suivants :

1° Le contrôleur ne peut utiliser que les éléments certains qui sont parvenus à sa connaissance en vertu de ses fonctions ou par l'intermédiaire des autres administrations publiques ;

2° Il n'a le droit d'exiger du contribuable la production d'aucun acte, livre ou document quelconque.

Il résulte de cette dernière disposition que le législateur de 1914 a voulu nettement repousser tout système de contrôle vexatoire et inquisitorial ; mais si, d'autre part, il ordonnait au contrôleur de ne s'appuyer que sur des « éléments certains », que fallait-il du moins entendre par cette expression ?

La loi elle-même nous donne un exemple d'éléments certains dans les données servant à l'établissement des rôles des contributions directes et des taxes assimilées.

En ce qui concerne les données servant à l'établissement des rôles des contributions directes, il ne faut point oublier qu'en 1914 nos quatre vieilles contributions directes, basées sur les signes extérieurs, constituaient encore le régime fiscal français ; nous en tirons, en effet, comme conséquence, que les données en question ne sont autres que les signes extérieurs eux-mêmes qui formaient l'assiette de l'impôt. Donc, les déclarations souscrites au titre de l'impôt général sur le revenu étaient, d'après la loi du 15 juillet 1914, vérifiées par le contrôleur à

l'aide d'un certain nombre d'éléments dits « certains », parmi lesquels figuraient pour une large part les signes extérieurs base de nos anciennes contributions directes. Or, celles-ci reposant toutes sur l'indice loyer, c'est surtout la valeur locative qui devait être prise en considération par le contrôleur pour juger de l'exactitude des déclarations des contribuables. D'ailleurs, en l'absence d'un système d'impôts cédulaires avec déclaration obligatoire frappant séparément chaque partie du revenu d'après son origine, il ne pouvait en être autrement, et les signes extérieurs ne pouvaient qu'être d'un très grand secours pour l'Administration dans le contrôle des déclarations faites au titre de l'impôt général sur le revenu.

Mais aux données servant de base à l'établissement des contributions directes venaient s'ajouter, en vertu de la loi du 15 juillet 1914, les données servant de base aux taxes assimilées, taxes qui peuvent frapper la possession d'objets déterminés et reposer sur des signes extérieurs de la richesse (1). Seulement, il faudrait, pour que ces indices soient intéressants, qu'ils permettent au contrôleur de se faire une idée de la dépense annuelle du contribuable. Toutefois, si les données qui constituent l'assiette des taxes assimilées n'étaient en elles-mêmes qu'un élément de contrôle très insuffisant, il n'en reste pas moins vrai qu'ajoutées aux indices base des contributions directes elles étaient susceptibles de venir utilement corriger l'évaluation faite d'après eux, permettant ainsi d'aboutir à un chiffre de revenu s'approchant encore plus de la réalité.

Enfin, parmi les éléments certains, figuraient divers renseignements fournis par les autres administrations publiques, et notamment l'Administration de l'Enregistrement, au nombre desquels se trouvaient des indices relatifs à la dépense et donnant la possibilité de présumer du revenu, tels que les renseignements provenant d'actes d'acquisition d'immeubles ou de fonds de commerce.

(1) Telles sont, par exemple, les deux taxes suivantes :

1^o La contribution sur les voitures, chevaux, mules et mulets. — V. lois des 2 juill. 1862, 16 sept. 1871, 23 juill. 1872, 22 déc. 1879, 29 déc. 1881, 17 juill. 1895, 13 avril 1898, 11 juill. 1899, 31 déc. 1907, 8 avril 1910, 30 déc. 1916 et 25 juin 1920;

2^o La taxe sur les garde-chasse. — V. lois des 30 juillet 1913 et 30 déc. 1916.

**§ 2. — Modifications apportées par
la loi du 30 décembre 1916.**

L'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, modifiant l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, est rédigé en ces termes :
« Le contrôleur vérifie les déclarations. Il peut demander au contribuable des éclaircissements. »

Le nouvel article 17 de la loi du 15 juillet 1914 venait ainsi modifier sur trois points le système de contrôle en vigueur :

1° Du moment que le contrôleur vérifie purement et simplement les déclarations, il est hors de doute qu'il ne se trouve plus obligé de s'en tenir uniquement aux éléments certains contenus dans l'ancien article 17 de la loi du 15 juillet 1914;

2° La disposition qui interdisait au contrôleur de réclamer au contribuable la production d'actes, de livres ou de documents étant supprimée, l'Administration allait désormais avoir toute liberté d'action à cet égard;

3° Enfin, le nouvel article 17 donnait au contrôleur le droit de demander au contribuable des éclaircissements.

D'abord, faut-il, du fait que le contrôleur n'est plus, pour vérifier les déclarations, obligé de s'en tenir uniquement aux éléments certains dont il dispose, conclure qu'il va pouvoir faire intervenir comme moyens de contrôle d'autres éléments : interroger des témoins, recueillir les déclarations des tiers au sujet des dépenses et des recettes de tel ou tel contribuable ? M. Sauvage (1) répond par la négative et soutient avec raison qu'une disposition expresse de la loi aurait été nécessaire pour qu'il en soit ainsi. De même à la question de savoir si un acte intéressant le revenu du contribuable et qui serait parvenu aux mains de l'Administration de l'Enregistrement d'une manière irrégulière pourrait être produit devant la juridiction chargée de trancher le différend entre le contribuable et le fisc, il ne peut être répondu que par la négative; « la loi nouvelle, dit l'auteur précité, n'a pas, en effet, apporté exception au prin-

(1) « Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du fisc », 1918, p. 66.

cipe d'après lequel toute pièce que l'une des parties s'est procurée par des moyens illégitimes doit être tenue pour non existante (1). »

De telle sorte qu'au point de vue des actes et documents écrits, l'Administration devait continuer à se servir seulement des mêmes éléments qu'auparavant; si l'expression d'éléments certains a été éliminée du nouvel article 17, c'est parce qu'elle était incompatible avec le droit donné au contrôleur de demander au contribuable des éclaircissements.

En ce qui concerne le moyen de contrôle tiré de la production d'actes, de livres et de documents, le législateur s'est montré, en 1916, moins scrupuleux qu'en 1914, car par le fait même qu'il ne défendait plus au contrôleur de s'en servir, il les laissait implicitement à sa libre disposition.

En troisième lieu, le nouvel article 17 permettait au contrôleur de demander des éclaircissements au contribuable; et, à ce sujet, nous nous poserons les quatre questions suivantes :

Dans quelles circonstances le contrôleur peut-il, à l'heure actuelle, demander des éclaircissements ?

Quels sont les nouveaux éléments que le législateur a voulu mettre ainsi à la disposition de l'Administration ?

Comment les éclaircissements doivent-ils être demandés par le contrôleur ?

Quelles pourront être, pour le contribuable, les conséquences d'une demande d'éclaircissements ?

Quand sera-t-il permis au contrôleur de demander des éclaircissements au contribuable ?

L'article 189 de l'Instruction du 30 mars 1918 nous dit :
« Les demandes d'éclaircissements ont pour objet de provoquer les explications du déclarant sur les discordances relevées soit entre les énonciations des diverses parties de la déclaration, soit entre ces énonciations et celles d'une déclaration antérieure, soit enfin entre la teneur de la déclaration et les ren-

(1) *Op. cit.* p. 66 in fine et 67.

seignements dont le contrôleur est à même de faire état. Elles pourront aussi être valablement motivées par l'insuffisance apparente du revenu déclaré, eu égard aux conditions d'existence du contribuable, telles qu'elles résultent du chiffre de son loyer et de tous autres signes extérieurs de sa situation de fortune. »

D'après cet article, donc, le contrôleur peut demander des éclaircissements au contribuable dans quatre cas, lorsqu'il constate une discordance : *a)* entre les diverses énonciations de la déclaration; *b)* entre les énonciations de la déclaration et celles d'une déclaration antérieure; *c)* entre le contenu de la déclaration et les renseignements dont il dispose; *d)* entre le revenu déclaré et les manifestations extérieures du train de vie.

Ce dernier cas est à retenir, car il donne au contrôleur le droit de demander des éclaircissements au contribuable dans de nombreuses circonstances : il suffit, en effet, qu'il y ait, d'après lui, une insuffisance apparente du revenu déclaré eu égard aux manifestations extérieures du train de vie de l'assujetti. Et l'Instruction de 1918 permet alors à l'Administration d'utiliser les signes extérieurs dans la plus large mesure, puisque le contrôleur peut les prendre tous en considération et qu'il peut évaluer le revenu en fonction de chaque signe d'après son estimation personnelle.

Quels sont les moyens d'information que le législateur a entendu mettre à la disposition du contrôleur en lui permettant de demander des éclaircissements au contribuable ?

Les éléments dont il s'agit ici sont différents de ceux désignés par l'ancien article 17 de la loi du 15 juillet 1914 sous la dénomination d'« éléments certains », en ce sens que, tandis que ces derniers étaient constitués par des actes juridiques ou des écrits constatant des obligations ou des versements de fonds, les éclaircissements devaient viser surtout des situations de fait. Ainsi, le contrôle à l'aide des éléments certains et le contrôle à l'aide des éclaircissements constitués l'un par des éléments d'ordre juridique, l'autre par des éléments de fait, venaient en quelque sorte se compléter.

Mais sur quels éléments de fait les éclaircissements pourront-ils être demandés ?

A cette question plus précise, l'article 188 de l'Instruction du 30 mars 1918, après avoir dit que le contrôleur peut demander aux contribuables « des justifications au sujet des déductions relatives à leur situation de famille ou de celles qu'ils ont opérées sur l'ensemble de leurs revenus, pour la détermination de leur revenu imposable, en raison des charges dont ils ont fourni l'état », déclare, en outre, que le contrôleur a le droit « de demander des éclaircissements aux contribuables sur tous autres points ». En vertu de cet article donc, sauf pour ce qui est de la déduction des charges dans le calcul du revenu imposable, cas où le contrôleur devra demander des justifications (1) au contribuable, l'Administration pourra réclamer des éclaircissements « sur tous autres points ». La formule de l'article 188 est, à cet égard, très étendue et laisse au contrôleur toute liberté d'action.

Quand, en 1916, M. Ribot, Ministre des Finances, avait été prié de s'expliquer sur la portée du nouvel article 17 de la loi du 15 juillet 1914, il avait déclaré que les demandes d'éclaircissements du contrôleur devaient porter seulement sur le train de vie du contribuable et ses dépenses ostensibles. Nous croyons intéressant de citer le passage de la discussion relatif à ce sujet :

M. Touron. — « Cela est plus difficile à définir qu'un signe certain, un éclaircissement. »

M. le Ministre. — « Un éclaircissement, c'est pourtant clair ! » (*Rires.*)

M. Touron. — « Alors, éclaircissez l'éclaircissement. » (*Nouveaux rires.*)

M. Perchol. — « Eclaircissement ne veut pas dire justification ! »

(1) Il y a lieu de faire une différence entre les justifications et les éclaircissements. Tandis qu'en effet une demande de justification est faite en vue d'obtenir du contribuable la preuve de certaines énonciations contenues dans sa déclaration, une demande d'éclaircissements ne lui est point adressée en vue de lui faire prouver la sincérité de telle ou telle partie de sa déclaration; elle a seulement pour but d'obtenir de sa part un complément d'information.

M. le Ministre. — « Vous n'avez pas trouvé de meilleure formule et vous n'en trouverez pas.

» Le contrôleur est en présence d'une déclaration qu'il soupçonne d'inexactitude, parce qu'il sait que le train de vie du contribuable dénote un revenu supérieur à celui qu'indique la déclaration.

» Il lui demandera : « Comment se fait-il qu'avec un train de vie comme le vôtre vous ayez un si faible revenu ? » (1)

Il est donc permis de dire que le contrôle au moyen des demandes d'éclaircissements a été, au moment de son institution, considéré par l'Administration comme un véritable contrôle par les signes extérieurs de la richesse.

Il ne fait d'ailleurs aucun doute que le texte du nouvel article 17 de la loi du 15 juillet 1914 ait été rédigé en vue de consacrer légalement les dispositions de l'Instruction du 10 mai 1916 quelque peu antérieure à la loi du 30 décembre 1916, Instruction dont l'article 44 ordonnait aux contrôleurs de s'aider « de tous les signes apparents du degré d'aisance ou de richesse du contribuable — habitation et résidences secondaires, domesticité, équipages, manifestations diverses du train de vie — » pour « faire une appréciation très sérieuse de l'importance globale des ressources de l'intéressé ». Et ce qui prouve bien qu'à cette époque les signes extérieurs étaient utilisés par l'Administration, c'est la déclaration suivante faite au Sénat par M. Ribot, Ministre des Finances :

« Je dis que, très souvent, dans la majorité des cas, le contrôleur a été bien embarrassé pour taxer d'office, et qu'il est resté en général très au-dessous de la réalité parce qu'il était dans l'impossibilité d'établir et de justifier son imposition.

« Voici un cas que je connais, sans savoir dans quelle partie de la France il s'est produit ; mais le fait est certain.

« Un contribuable écrivait l'autre jour :

« Je n'ai pu faire ma déclaration parce que j'étais mobilisé,

(1) Discussion du projet de loi, adopté par la Chambre des députés, portant : 1^o ouverture, sur l'exercice 1917, des crédits provisoires applicables au premier trimestre de 1917 ; 2^o autorisation de percevoir, pendant la même période, les impôts et revenus publics. — *J. Off., Sénat, Déb. parl.*, 1916, séance du 30 déc., p. 1116.

mais je ne le suis plus. On ma taxé, d'après mon loyer et des signes extérieurs, sur 80.000 francs de revenus — je donne le chiffre, ajoute M. Ribot, car c'est une espèce réelle — or, j'ai 210.000 francs de revenus et je me considérerais comme un malhonnête homme si je payais l'impôt sur 80.000 au lieu de 210.000 francs. » (*Applaudissements*) (1).

Cet exemple, tout à l'honneur du contribuable français, était sans doute peu favorable à l'emploi des signes extérieurs, mais il nous montre qu'en l'absence de déclaration de la part de l'assujetti l'Administration en faisait usage pour le taxer d'office.

Peut-être aussi la modification de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 a-t-elle été accomplie dans le but de faciliter la création du dossier individuel, dont l'Instruction du 10 mai 1916 préconisait la tenue et où l'Administration devait faire figurer les manifestations extérieures du train de vie du contribuable (2). L'article 66 de cette Instruction, tout particulière-

(1) Discussion du projet de loi, adopté par la Chambre des députés, portant : 1^o ouverture, sur l'exercice 1917, des crédits provisoires applicables au premier trimestre de 1917; 2^o autorisation de percevoir, pendant la même période, les impôts et revenus publics. — *J. Off., Sénat, Déb. parl.*, 1916, séance du 30 déc., p. 1116.

(2) Instruction du 10 mai 1916. — Art. 62 : « Pour tout contribuable ayant souscrit une déclaration, le contrôleur ouvre un dossier individuel.

» Il utilise à cet effet une chemise, mod. n^o 6 a, sur la première page de laquelle il inscrit en caractères très apparents le nom de la commune où réside le déclarant, le lieu de cette résidence — rue et numéro — les nom et prénoms du contribuable et sa profession ou qualité.

» Dans cette chemise, il place la déclaration qu'il a reçue et, quand celle-ci est renouvelée, les déclarations successives de l'intéressé. »

Art. 63. — « Tous les renseignements que le contrôleur recueille ou qui lui sont transmis au sujet des revenus du contribuable et qui sont consignés sur des bulletins rédigés comme il est indiqué ci-après — voir I, art. 66 à 70 — sont ensuite insérés dans le dossier individuel. Les bulletins dont il s'agit sont réunis, d'après la catégorie de revenus à laquelle s'appliquent les renseignements qu'ils présentent, dans des chemises — mod. n^o 6 b — portant, d'une part, au recto de la première page, les nom, prénoms et demeure du contribuable et la désignation de la catégorie de revenus en cause; d'autre part, au verso de la dite page et, s'il y a lieu, à la page suivante, l'indication très succincte de la teneur de chaque bulletin de renseignements, en regard d'un numéro d'ordre reproduit sur ce dernier bulletin et de la date à laquelle celui-ci a été classé dans le dossier.

» Il n'est ouvert de dossier — mod. n^o 6 b — pour chaque contribuable qu'en ce qui concerne les catégories de revenus au sujet desquelles le contrôleur est en possession de renseignements particuliers; mais, en tout état de cause, un dossier de même nature — mod. n^o 6 c — est tenu pour le classement des renseignements

ment, prescrivait au contrôleur de relever, dans la consultation des données servant de base aux contributions directes et taxes assimilées « tous renseignements de quelque importance pouvant fournir un élément d'évaluation ou d'appréciation des revenus. » (1).

Or, l'Administration, s'appuyant sur le texte de l'Instruction du 10 mai 1916, faisait en réalité un usage des signes extérieurs plus important que l'ancien article 17 de la loi du 15 juillet 1914 ne lui en donnait le droit. Elle faisait, en effet, entrer en ligne de compte certains indices qui ne servaient point de base aux contributions directes et taxes assimilées, tels que les domestiques.

Nul doute donc que les modifications apportées par la loi du 30 décembre 1916 aient été, en ce qui concerne les demandes d'éclaircissements, motivées par la situation de fait qui existait déjà au moment de sa promulgation et qui était due aux prescriptions de l'Instruction du 10 mai 1916.

relatifs au revenu global de l'intéressé — éléments généraux d'évaluation ou signes extérieurs de sa situation de fortune, charges affectant l'ensemble de ses ressources, etc.

» Lorsque les renseignements contenus dans un dossier cessent d'être susceptibles d'utilisation, les bulletins sur lesquels ils sont consignés sont retirés du dossier et mis aux archives, après radiation de la mention correspondante portée à l'intérieur de la chemise — mod. n° 6 b ou 6 c. »

(1) Instruction du 10 mai 1916. — Art. 66 : « Au cours de ses tournées ordinaires ou de ses travaux de cabinet, le contrôleur relève sur les documents qu'il tient ou consulte, tant pour l'établissement de l'impôt général que pour l'assiette des contributions directes et des taxes assimilées, principalement des contributions foncière, personnelle-mobilière et des patentes, tous renseignements de quelque importance pouvant fournir un élément d'évaluation ou d'appréciation des revenus — revenus de capitaux mobiliers, revenus de propriétés immobilières, bénéfices agricoles, bénéfices professionnels ou revenu global — des contribuables assujettis à l'impôt général ou qui paraissent être passibles de cet impôt, que ces contribuables aient ou non leur résidence unique ou leur principal établissement dans la division de contrôle. Les renseignements relevés donnent lieu à la rédaction de bulletins — mod. n° 7 a — sur lesquels le contrôleur consigne, en même temps que les bases des cotisations auxquelles les contribuables sont assujettis à raison de leurs propriétés, exploitations, professions, habitations, etc., soit les explications et commentaires utiles touchant la consistance et l'affectation des propriétés, soit les indices caractéristiques de l'importance des opérations professionnelles, soit enfin les signes extérieurs des ressources générales des contribuables.

» Tout changement notable survenu dans une situation précédemment relatée sur un bulletin — mod. n° 7 a — motive la rédaction d'un nouveau bulletin rectifiant ou annulant les indications du document antérieur. »

Cette Instruction a été, depuis lors, remplacée par celle du 30 mars 1918 qui, comme nous l'avons vu, laisse actuellement au contrôleur toute liberté d'action dans le contrôle à l'aide des éclaircissements, tant pour l'évaluation du revenu en fonction des signes extérieurs que pour le choix des indices.

Cependant, une restriction doit être faite sur ce dernier point : si, en effet, on peut concevoir sous un régime de liberté individuelle comme le nôtre qu'un contrôleur puisse demander au contribuable des renseignements sur les dépenses résultant de son loyer, de sa domesticité et de ses équipages, il serait d'autre part absolument inconcevable que l'Administration ait le droit de se renseigner sur les frais de réception et de voyages du contribuable, signes qui n'ont pas un caractère aussi extérieur que les précédents. Sans cela, fait très justement remarquer M. Sauvage, ce serait « la vie privée tout entière exposée aux regards du fisc, et ce serait l'établissement en France du système prussien, qui a été condamné à la Chambre des députés aussi bien par les partisans que par les adversaires de la réforme fiscale. Dès qu'on s'écarte des signes visiblement apparents, déclare cet auteur, on ne peut plus, sans tomber dans l'arbitraire, déterminer le point précis où le fisc devra s'arrêter dans ses recherches » (1).

En résumé, l'Administration peut utiliser deux sortes d'éléments pour contrôler l'exactitude des déclarations souscrites par les contribuables au titre de l'impôt général sur le revenu : d'abord des éléments juridiques qui sont les « éléments certains » mis à sa disposition par l'ancien article 17 de la loi du 15 juillet 1914, ensuite des éléments de fait constitués par les « éclaircissements » que le contrôleur, en vertu du nouvel article 17 de la dite loi, est autorisé à demander au contribuable.

Parmi les éléments certains, nous retiendrons, comme intéressant le sujet que nous traitons, « les données servant à l'établissement des rôles des contributions directes et taxes assimilées », car ces données peuvent correspondre à des signes extérieurs de la fortune. Nous savons qu'on pourrait être tenté

(1) *Op. cit.*, p. 116 *in fine* et 117.

d'objecter que depuis l'institution par la loi du 31 juillet 1917 d'un système d'impôts cédulaires frappant séparément chaque catégorie de revenus, les données permettant d'établir les rôles des contributions directes sont surtout les déclarations des contribuables faites au titre des impôts cédulaires et ne désignent plus des signes extérieurs de la fortune; mais à cette objection la réponse est facile : la loi du 31 juillet 1917, en effet, a maintenu sous la dénomination nouvelle d'« impôt cédulaire sur les revenus des propriétés bâties et non bâties » l'ancienne contribution foncière, et c'est à l'indice valeur locative, base de l'impôt foncier, en même temps qu'aux déclarations souscrites au titre des impôts cédulaires, que correspondent actuellement les données de l'ancien article 17 de la loi du 15 juillet 1914.

Quant aux éclaircissements que le contrôleur peut, d'après le nouvel article 17 de la loi du 15 juillet 1914, demander au contribuable, ils désignent, mais dans une plus large mesure que les « éléments certains », les manifestations extérieures de la richesse; et, en autorisant le contrôleur à demander des éclaircissements, le législateur n'a fait que consacrer légalement les dispositions de l'Instruction du 10 mai 1916 en vertu de laquelle, comme en vertu de l'Instruction postérieure du 30 mars 1918, les signes extérieurs doivent jouer un rôle dans le contrôle des déclarations.

Enfin, sauf l'exception que nous avons faite (1) et qui s'impose dans un pays comme le nôtre, le contrôleur a, pour le choix des indices et l'interprétation de ceux-ci, une entière liberté d'action.

Comment les éclaircissements doivent-ils être demandés par le contrôleur ?

L'article 190 de l'Instruction du 30 mars 1918 déclare que les éclaircissements peuvent être demandés soit verbalement, soit par écrit. Dans le cas de demande verbale, si le contribuable refuse de répondre au contrôleur ou si sa réponse « équivaut à un refus de répondre à tout ou partie des ques-

(1) V. p. 78.

tions posées », le contrôleur doit toujours, avant de passer outre, renouveler sa demande par écrit. Mais, dans sa demande écrite, le contrôleur doit bien préciser les points à éclaircir, faire connaître au contribuable le délai qui lui est accordé pour répondre et le prévenir que, s'il ne répond pas dans le délai fixé, il pourra être taxé d'office. Le délai accordé au contribuable pour produire sa réponse ne peut être inférieur à quinze jours.

*Quelles pourront être pour le contribuable
les conséquences d'une demande d'éclaircissements ?*

Trois cas pourront se produire : a) la déclaration sera reconnue exacte; b) la déclaration sera rectifiée; c) le contribuable sera taxé d'office.

§ 3. — La rectification des déclarations.

Qu'advient-il si le contrôleur trouve, après avoir pris connaissance des éclaircissements fournis par le contribuable, que ce dernier jouit d'un revenu supérieur à celui qu'il a déclaré ?

Le nouvel article 17 de la loi du 15 juillet 1914 donne alors au contrôleur le droit de rectifier les déclarations; « mais, dans ce cas, ajoute cet article, il adresse au contribuable, avant d'établir la matrice du rôle, l'indication des éléments qui serviront de base à son imposition, l'invite à se faire entendre ou à faire parvenir son acceptation ou ses observations et à fournir, s'il y a lieu, les justifications utiles au sujet des déductions qu'il demande par application des articles 10, 12 et 15 (1). »

Et l'article 191 de l'Instruction du 30 mars 1918 nous dit que le contrôleur peut apporter à la déclaration « les corrections qu'il juge nécessaires », mais qu'il « est tenu d'adresser aux intéressés un avertissement préalable ».

(1) Il s'agit des déductions qui correspondent aux charges dont le contribuable a le droit de tenir compte dans le calcul de son revenu imposable.

En ce qui concerne le contenu de l'avertissement, il faut distinguer suivant que le contribuable aura été prié de fournir des justifications au sujet des charges qu'il a déduites de son revenu pour calculer le revenu imposable ou qu'il lui aura été demandé des éclaircissements sur l'insuffisance apparente de son revenu déclaré. Tandis qu'en effet, dans le premier cas, le contrôleur doit prévenir le contribuable que, s'il ne fournit pas de justifications convenables, il fixera les bases de sa cotisation sans tenir compte des déductions contestées, il doit, dans le second cas, lui indiquer le chiffre qu'il a l'intention de substituer à celui de la déclaration et les motifs qui, d'après lui, lui permettent d'opérer le rehaussement. Ces dispositions résultent des § 3 et 4 de l'article 191 de l'Instruction du 30 mars 1918.

Enfin, toujours en vertu de l'article 191 de cette Instruction, le contrôleur, alors même qu'une entente ne serait pas intervenue entre le contribuable et l'Administration, a le droit d'arrêter les bases d'imposition, « sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après la publication du rôle ».

§ 4. — La taxation d'office.

Deux points doivent être examinés : 1° Comment la taxation d'office avait-elle été organisée d'après les modifications apportées par la Chambre au projet Caillaux de 1907 ? 2° Comment la taxation d'office est-elle organisée à l'heure actuelle ?

La taxation d'office d'après le projet Caillaux de 1907 et les modifications apportées à ce projet par la Chambre.

Le projet de réforme fiscale présenté en 1907 à la Chambre par M. Caillaux, Ministre des Finances (1), taxait d'office, dans son article 67, le contribuable qui, n'ayant pas déclaré son revenu, s'est abstenu de répondre dans le délai réglementaire

(1) Projet de loi portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu, présenté par M. J. Caillaux, ministre des finances.

J. Off., Chambre, *Doc. parl.*, 1907, Annexe n° 737, p. 1 et suiv.

à l'invitation de produire sa déclaration, ou qui, dûment convoqué, ne s'est pas présenté devant la Commission cantonale⁽¹⁾ ou n'a pas invoqué une excuse valable. Mais le projet de loi ne fournissait aucune précision sur la nature des renseignements que la Commission devrait prendre pour base dans l'évaluation du revenu.

Modifié par la Chambre, le texte du projet allait, au contraire, nous donner des précisions intéressantes à ce sujet (2).

D'après le texte adopté par la Chambre, la taxation d'office se décompose en trois opérations bien distinctes :

Première opération : L'agent de l'Administration chargé de l'assiette de l'impôt procède à une évaluation détaillée des revenus du contribuable. Il tient compte, dans cette évaluation, de tous les revenus de diverses sources dont il peut établir l'existence et le montant exact à l'aide des renseignements qui sont recueillis par les services publics en vertu des lois existantes. A défaut d'éléments certains, il fixe les bénéfices des professions soumises à la contribution des patentes à quarante fois le principal de la patente et les bénéfices des exploitations agricoles à une somme égale au revenu net assigné aux terres exploitées pour l'assiette de la contribution foncière. (Art. 62.)

Deuxième opération : L'agent procède ensuite à l'évaluation globale du revenu en appliquant à la valeur locative de l'habitation personnelle ou de chacune des habitations personnelles du contribuable un coefficient fixé d'après les indications du tableau suivant :

(1) En vertu de l'article 65 du projet de loi, en effet, une Commission cantonale, composée du juge de paix, d'un contrôleur des Contributions directes, d'un receveur de l'Enregistrement et d'un percepteur, était chargée de vérifier l'exactitude des déclarations.

(2) Pour prendre connaissance des modifications apportées par la Chambre au projet Caillaux de 1907, v. : Rapport fait au nom de la Commission chargée d'examiner le projet de loi, adopté par la Chambre des députés, portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu, par M. Aimond, sénateur. — *J. Off., Sénat, Doc. parl., S. E., 1913, Annexe n° 438, p. 27 et suiv.*

VALEURS LOCATIVES	VILLE DE PARIS	COMMUNES DONT LA POPULATION MUNICIPALE EST DE					COEFFICIENT
		100.000 habitants et au-dessus.	30.001 à 100.000 habit.	10.001 à 30.000 habit.	5.001 à 10.000 habit.	2.001 à 5.000 habit.	
1	2	3	4	5	6	7	8
PORTION de la valeur locative d'habitation comprise entre	0 et 1.000	0 et 500	0 et 300	0 et 180	0 et 120	0 et 80	0 et 50
	1.000 et 2.000	500 et 1.000	300 et 600	180 et 360	120 et 240	80 et 160	50 et 100
	2.000 et 4.000	1.000 et 2.000	600 et 1.200	360 et 720	240 et 480	160 et 320	100 et 200
	4.000 et 10.000	2.000 et 5.000	1.200 et 3.000	720 et 1.800	480 et 1.200	320 et 800	200 et 500
	10.000 à 20.000	5.000 à 10.000	3.000 à 6.000	1.800 à 3.600	1.200 à 2.400	800 à 1.600	500 à 1.000
PORTION de la valeur locative d'habitation supérieure à	20.000	10.000	6.000	3.600	2.400	1.600	1.000
							9

Puis, le revenu déduit de la valeur locative de l'habitation ou de chacune des habitations est augmenté, savoir :

a) De 1 vingtième par chaque domestique en sus du premier au service du contribuable et par chaque concierge, jardinier ou garde particulier attaché à chaque habitation; ne sont pas comptés au nombre de ces éléments les domestiques habituellement employés pour les besoins d'une exploitation agricole ou pour l'exercice d'une profession industrielle ou commerciale, ni les concierges des maisons de rapport;

b) De 1 vingtième par chaque voiture ordinaire ou automobile et par chaque embarcation de plaisance appartenant au contribuable ou aux membres de sa famille pour lesquels il n'est pas établi d'imposition distincte; l'augmentation est portée à 1 dixième pour les voitures automobiles de plus de 12 chevaux et pour les embarcations de plus de 50 tonneaux; ne sont comptées au nombre des éléments ci-dessus énumérés que les voitures passibles de la contribution sur les voitures et chevaux établie au profit de l'Etat et la majoration est réduite de moitié pour celles de ces voitures qui ne sont imposées qu'à la demi-taxé par application des dispositions de l'article 3 de la loi du 22 décembre 1879, modifié par l'article 4 de la loi du 11 juillet 1899;

c) De 5 % de la valeur du mobilier assuré, pour tout ce qui dépasse vingt fois la valeur locative des locaux d'habitation.
— Art. 63 (1).

(1) M. Charlot, député, avait dernièrement l'intention de présenter à la Chambre un amendement à la loi de finances du 30 juin 1923, en vue d'obliger l'Administration à porter d'office au rôle de l'impôt général sur le revenu tous les contribuables et à taxer d'office d'après les signes extérieurs ceux qui n'auraient point souscrit de déclaration. Or cet amendement prenait également en considération le mobilier. L'article A était d'ailleurs ainsi conçu :

« Chaque contribuable est porté d'office au rôle de l'impôt général sur le revenu.

» S'il n'a pas fait la déclaration prévue à l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, il sera inscrit à ce rôle pour une somme égale au produit de la valeur réelle du ou des loyers d'habitation de ses différentes résidences multipliée par le coefficient 6.

» Ce coefficient sera majoré :

a) De une unité par chaque domestique à son service;

b) De une unité par chaque voiture automobile ou hippomobile en sa possession qui ne serait pas affectée exclusivement au transport de marchandises ou au transport public des voyageurs;

Troisième opération : Les évaluations du revenu imposable obtenues respectivement d'après l'évaluation détaillée des divers revenus du contribuable d'une part et d'après les signes extérieurs d'autre part, sont comparées entre elles et la plus élevée sert de base à l'impôt, les bases d'évaluation devant figurer sur les feuilles de contribution. — Art. 64.

M. Aimond, dans son commentaire (1), fait remarquer que le choix de l'évaluation la plus élevée est complètement justifié. « En effet, dit-il, si le montant total des revenus dont l'existence et l'importance ont pu être constatées est supérieur au revenu résultant des présomptions fournies par le loyer d'habitation et les autres signes extérieurs, il apparaît incontestablement que ces derniers indices ne sont pas en rapport avec les facultés réelles du contribuable et doivent être négligés. Dans le cas contraire, ajoute-t-il, on a les plus sérieuses raisons de penser que l'Administration ne disposait pas des renseignements suffisants pour faire une évaluation complète des ressources de l'assujetti. Celui-ci serait d'ailleurs, déclare encore le rapporteur, mal fondé à se plaindre de supporter une imposition exagérée, puisqu'il ne dépendait que de lui de déclarer son revenu véritable. »

Mais le Sénat ne se prononça point pour le projet Caillaux quant à l'institution d'un impôt général sur le revenu, et c'est le projet déposé le 20 mars 1914 par M. René Renoult, Ministre

c) De une unité par chaque tranche de 50.000 francs de son mobilier assuré contre l'incendie, la première tranche n'étant pas comptée pour le calcul et chaque fraction de tranche étant comptée pour un nombre entier si elle dépasse 20.000 francs.

» Aucune réduction des charges prévues par les articles 7 et 8 de la loi du 25 juin 1920 ne sera acquise au contribuable qui n'aura pas fait de déclaration.

» S'il a rempli cette formalité, mais qu'il ait indiqué un chiffre inférieur à celui calculé d'après les éléments ci-dessus, sa déclaration, sera rectifiée d'office et la moitié seulement des réductions prévues lui sera acquise. »

Cet amendement qui, dans l'esprit de M. Charlot, devait faire l'objet d'un article 5 *bis* dans la loi de finances de 1923 n'a pas été maintenu par son auteur pour la discussion, le Ministère des Finances s'y étant déclaré hostile. Le texte que nous publions n'ayant donc rien d'officiel nous n'aurons pas à en faire un examen critique dans la troisième partie de cet ouvrage consacrée à l'étude des propositions récemment émises en vue d'une réforme fiscale au moyen des signes extérieurs.

(1) V. rapport déjà cité. — *J. Off.*, Sénat, *Doc. parl.*, S. E., 1913, Annexe n° 438, p. 27 et suiv.

des Finances (1), qui, en cette matière, devait finalement triompher par le vote de la loi du 15 juillet 1914. Nous avons cependant tenu à rappeler les modifications apportées par la Chambre au projet Caillaux de 1907 au point de vue de la taxation d'office, car nous aurons à constater que l'Instruction du 30 mars 1918, qui est en vigueur à l'heure actuelle, s'en inspire nettement dans ses articles 194 et 195.

La taxation d'office d'après la législation en vigueur.

Interprétant les dispositions de l'article 14, § 1, de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, l'Instruction du 30 mars 1918 nous dit, dans son article 193, qu'il y a deux cas dans lesquels le contrôleur peut taxer d'office le contribuable : a) lorsqu'il n'a pas souscrit la déclaration de son revenu dans les trois premiers mois de l'année (2); b) lorsque, nonobstant la déclaration produite, il s'est abstenu ou a refusé de répondre à une demande d'éclaircissements du contrôleur, ou encore a fait à cette demande une réponse équivalente à une fin de non-recevoir sur tout ou partie des points à éclaircir. Remarquons que, dans cette dernière hypothèse, le contrôleur ne saurait taxer d'office pour la seule raison que les éclaircissements fournis par le contribuable ne lui ont pas paru convaincants (3).

(1) Projet de loi ayant pour objet l'établissement d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu, présenté par M. René Renoult, Ministre des Finances. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1914, Annexe n° 3.735, p. 1508 et suiv.

(2) Aux termes des articles 3 et 9 de la loi de finances du 30 juin 1923, ce délai se trouve réduit, à partir du 1^{er} janvier 1924, aux deux premiers mois de l'année.

(3) « Dans notre pensée, a déclaré au Sénat, M. Perchot, le droit de demander des éclaircissements ne doit pas entraîner, pour le contrôleur, celui de taxer d'office lorsque les éclaircissements fournis ne lui paraîtront pas convaincants. Dans ce cas, il pourra seulement rectifier la déclaration et il lui appartiendra, si le contribuable réclame par la voie contentieuse, de justifier son évaluation. Ce n'est que lorsque la réponse faite à la demande d'éclaircissements sera purement et simplement un refus déguisé que le contrôleur pourra procéder à la taxation d'office. C'est là une question d'espèce qu'il appartiendra aux tribunaux de trancher. » — Avis présenté au nom de la Commission de l'impôt sur le revenu, sur le projet de loi, adopté par la Chambre des députés, portant : 1^o Ouverture sur l'exercice 1917 des crédits provisoires applicables au premier

Mais, en vertu de l'article 6, § 3, du décret du 17 janvier 1917, il existe un troisième cas de taxation d'office : c'est celui où le contribuable a souscrit une déclaration négative qui a été reconnue inexacte après qu'il lui a été adressé, ou non, une demande d'éclaircissements.

Quels sont, maintenant, les moyens d'appréciation que l'Instruction du 30 mars 1918 met à la disposition du contrôleur pour évaluer le revenu du contribuable en cas de taxation d'office ?

Les articles 194 et 195 nous les font connaître :

« Pour établir la taxation d'office, dit l'article 194, le contrôleur doit tendre à faire une évaluation aussi exacte que possible du produit net de l'ensemble des sources de revenus dont le contribuable dispose.

» S'il trouve parmi les renseignements qu'il aura recueillis des éléments lui permettant de déterminer directement ce produit total avec une approximation suffisante, il retiendra le chiffre ainsi obtenu.

» Dans le cas contraire, qui se présente le plus fréquemment, le contrôleur s'attache à déterminer, à l'aide de toutes données en sa possession, et notamment de celles qui lui ont été fournies ou qu'il a recueillies pour l'établissement des divers impôts cédulaires, le produit net de chacune des sources de revenus dont, à sa connaissance, le contribuable dispose. Il aboutit en totalisant ces revenus partiels à une évaluation du revenu global. »

Et l'article 195 ajoute :

« A moins que le contrôleur n'ait acquis la certitude d'avoir ainsi tenu compte de toutes les sources d'où le contribuable tire ses revenus, il ne doit pas s'arrêter au résultat de l'évaluation détaillée à laquelle il a procédé sans le confronter avec celui qu'il tire, comme on l'indique plus loin, d'un autre mode

trimestre 1917; 2^e Autorisation de percevoir pendant la même période les impôts et revenus publics — article 5 modifiant les articles 9, 14, 15, 16, 17, 18, 19 et 20 de la loi du 15 juillet 1914 sur l'impôt général sur le revenu, — par M. Perchot, sénateur. — *J. Off.*, Sénat, *Doc. parl.*, 1916, Annexe n^o 473, p. 656 et suiv.

de détermination. Autrement, il courrait le risque de faire bénéficier le contribuable d'une atténuation d'impôt injustifiée, de telle sorte que la taxation d'office constituerait pour les assujettis un régime beaucoup plus favorable que l'imposition établie d'après la déclaration exacte du revenu. Or, il serait inadmissible que le refus par le contribuable de déclarer le montant de son revenu eût pour conséquence de le soustraire au paiement de l'impôt qu'il aurait intégralement acquitté s'il s'était conformé à la prescription impérative de la loi.

» Aussi le contrôleur a-t-il soin, en s'aidant de tous les signes apparents du degré d'aisance ou de richesse du contribuable — habitation et résidences secondaires, domesticité, équipages, manifestations diverses du train de vie — de faire une appréciation très sérieuse de l'importance globale des ressources de l'intéressé, et, lorsque l'estimation du montant apparent de ces ressources dépasse la somme des revenus que fait ressortir l'évaluation détaillée, le contrôleur l'adopte comme base de taxation.

» Il est tenu compte, d'ailleurs, des déductions motivées par la situation de famille du contribuable, toutes les fois que celle-ci a été signalée par l'intéressé ou qu'elle est notoirement connue. »

Des deux articles précédents, il ressort que, dans la taxation d'office, le contrôleur doit, pour déterminer le montant du revenu, faire une première sorte d'évaluation à l'aide de tous les renseignements dont il dispose, en dehors des signes extérieurs, et c'est seulement lorsqu'il n'aura pas la certitude d'avoir ainsi atteint le revenu véritable qu'il devra faire une seconde évaluation à l'aide des signes extérieurs. Enfin, dans les cas où le contrôleur aura procédé à cette double évaluation, ce sera celle qui sera la plus forte qui sera prise comme base de la taxation.

Il y a donc, entre le système actuellement en vigueur et celui qui avait été préconisé par le projet Caillaux de 1907 une fois modifié par la Chambre, une grande ressemblance. Deux différences sont toutefois à noter : a) D'après l'Instruction du 30 mars 1918, le contrôleur n'est pas obligé de procéder dans tous les cas à une double évaluation du revenu, ce à quoi il

était obligé par le projet Caillaux tel qu'il avait été modifié par la Chambre; b) L'Instruction du 30 mars 1918 laisse au contrôleur une entière liberté d'action dans le choix des indices et dans l'évaluation du revenu à l'aide de ceux-ci (1), ce à quoi la Chambre s'était opposée en votant le projet Caillaux.

§ 5. — La charge de la preuve en cas de contestation.

Que le contrôleur taxe d'office ou qu'il rectifie simplement la déclaration, le contribuable a le droit de ne pas accepter le chiffre de revenu en raison duquel l'Administration veut l'imposer, et il peut toujours former un recours devant la juridiction compétente après la publication du rôle, devant le Conseil de Préfecture en premier ressort et le Conseil d'Etat en appel. Mais alors une question se pose nécessairement : à qui incombera la charge de la preuve ?

Une double solution a été donnée à cette question par notre législation fiscale. Celle-ci distingue, en effet, suivant qu'il s'agit d'une simple rectification ou d'un cas de taxation d'office.

S'il n'y a eu que rectification du revenu déclaré par le contribuable, la preuve est à la charge de l'Administration. « Si une réclamation est introduite, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable et fixe la base d'imposition, la charge de la preuve incombant à l'Administration. » — Art. 17, loi du 15 juillet 1914, mod. par art. 5, loi du 30 déc. 1916.

Si maintenant il s'agit d'un cas de taxation d'office, la preuve reste à la charge du contribuable : « En cas de désaccord avec le contrôleur, le contribuable taxé d'office ne peut

(1) L'article 19 de la loi primitive du 15 juillet 1914 imposait au contrôleur, à défaut d'éléments certains, un maximum égal :

1° Au revenu net servant de base à la contribution foncière pour les propriétés bâties et non bâties;

2° A la moitié de la valeur locative des terres exploitées pour les bénéfices agricoles;

3° A trente fois le principal de la patente pour toute profession assujettie à cette dernière contribution.

Mais ces dispositions ont été abolies par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916 qui est venu modifier l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914.

obtenir, par la voie contentieuse, la décharge ou la réduction de la cotisation qui lui a été ainsi assignée qu'en apportant toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de son revenu, et il supporte la totalité des frais de l'instance, y compris ceux de l'expertise. — Art. 19, loi du 15 juil. 1914, mod. par art. 5, loi du 30 déc. 1916.

SECTION III

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU ET LES SIGNES EXTÉRIEURS DANS LA PRATIQUE.

De l'enquête à laquelle nous avons procédé, il résulte que les contrôleurs des contributions directes ne se servent qu'assez modérément des signes extérieurs pour contrôler les déclarations faites au titre de l'impôt général sur le revenu. La pratique, à ce point de vue, paraît être assez irrégulière et, d'une façon générale, les contrôleurs sont assez mal disposés pour entendre parler de l'utilisation des signes extérieurs sous notre régime actuel d'impôt sur le revenu.

D'abord, ils estiment qu'il est difficile, à notre époque surtout, de se faire une idée approximative du revenu d'un contribuable d'après les manifestations extérieures de son train de vie. « Le rapport du loyer au revenu, déclarent-ils notamment, ne peut en aucune façon être considéré en ce moment comme étant à peu près constant pour tous les contribuables ou même pour une catégorie déterminée de contribuables. Or, c'est évidemment l'indice loyer qui, de tous les signes extérieurs, serait le plus utile si l'on pouvait facilement connaître la relation qui existe entre lui et le revenu. » Voilà la première raison qui, aux dires des contrôleurs eux-mêmes, les empêche de faire couramment usage des signes extérieurs.

Est-il vrai qu'il soit aujourd'hui particulièrement difficile de déterminer le revenu en fonction des signes extérieurs ? Une

enquête faite par l'Administration des Contributions directes pendant l'été de l'année 1922 et sur l'ordre de M. de Lasteyrie, Ministre des Finances, vient bien à propos pour nous fournir des précisions intéressantes à ce sujet. Cette enquête avait pour but, suivant les paroles mêmes du Ministre dans un discours prononcé à la Chambre le 6 mars 1923 (1), « de rechercher s'il était possible de baser, au moins pour certaines catégories de contribuables, l'impôt sur le revenu sur les signes extérieurs ». Or, quels sont les résultats de cette enquête ?

D'après des renseignements que nous avons recueillis au Ministère des Finances, seul l'indice loyer y aurait été l'objet d'une étude approfondie (2). Le Ministre des Finances a d'ailleurs donné à la tribune de la Chambre quelques résultats de cette enquête où cet indice est uniquement pris en considération.

M. de Lasteyrie a, en effet, déclaré à ce sujet :

« Notre enquête nous a révélé, pour des situations de fortune égales, des loyers dont le montant varie du simple au double, que dis-je ? du simple au triple, suivant qu'il s'agit d'un loyer d'avant-guerre, d'une location faite à un moment où les prix n'avaient pas subi l'élévation actuelle, ou d'un loyer d'après guerre, consenti en pleine hausse...

» En ce qui concerne les professions, les résultats de notre enquête sont particulièrement intéressants.

» Voici, par exemple, la proportion du chiffre du loyer au montant du revenu, à Paris, pour des contribuables qui ont fait, à l'impôt général sur le revenu, une déclaration supérieure à 200.000 francs.

» Pour ces gros revenus, la proportion s'élève, pour un rentier, à 13, c'est-à-dire qu'un rentier qui a 200.000 francs de revenu a, en moyenne, un loyer de 15 à 16.000 francs; pour les fonctionnaires, 15, chiffre très voisin; pour les professions libérales, à peu près le même chiffre également. Pour les indus-

(1) *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1923, séance du 6 mars, p. 1.019, et suiv.

(2) Il ne nous a pas été possible de prendre connaissance des résultats de cette enquête, car ceux-ci se trouvaient en la possession d'une Commission chargée d'étudier une réforme éventuelle de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

triels et les commerçants, le coefficient est de 43, c'est-à-dire que les commerçants, du fait même de leur origine modeste, de leurs habitudes de travail, se contentent, à fortune égale, de loyers trois ou quatre fois moins élevés que ceux des rentiers ou des fonctionnaires.

» De même, en province, l'enquête a révélé des divergences analogues. Nous savons qu'à Paris, le taux des loyers est deux ou trois fois plus élevé qu'en province, surtout pour les grosses locations, car, pour les loyers inférieurs à 1.000 ou 1.500 fr..., il y a à peu près équivalence dans la banlieue de Paris, à Lyon et dans les autres grandes villes.

» Je vais citer quelques chiffres. Je ne voudrais pas en abuser, mais, en pareille matière, rien n'est éloquent comme des statistiques.

» Prenons des contribuables qui ont déclaré un revenu de 200.000 francs. Suivant les villes, le coefficient s'établit à 34, 25, 19, 18, 16. Le rapport entre la fortune et le loyer varie donc du simple au double, suivant les localités.

» Si, au lieu des villes, vous preniez les campagnes, là il n'y a plus de valeur locative. Toute base fait défaut pour évaluer la valeur locative d'un château, d'une villa. Il m'est aisé de vous le prouver. Considérons les très grosses fortunes, les contribuables qui nous ont déclaré un revenu supérieur à un million.

» Savez-vous quelle est la valeur locative moyenne des locaux d'habitation qu'ils possèdent ? Si vous exceptez Paris, où elle dépasse 25.000 francs, en province elle n'atteint pas tout à fait 10.000 francs. Si nous basions l'impôt sur le revenu sur le loyer, nous prendrions donc comme base d'imposition un loyer inférieur à 10.000 francs. Je n'insiste pas sur l'injustice que nous commettrions...

» Il résulte de cette enquête qu'un système d'impôt sur le revenu, basé sur des coefficients quels qu'ils soient, aurait pour résultat immanquable d'écraser d'une façon très lourde et profondément injuste toutes les petites et toutes les moyennes cotes et, par contre, de dégrever dans une proportion inadmissible les grosses cotes (1). »

(1) *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1923, séance du 6 mars, p. 1.019 *in fine* et 1.020.

Et, d'après une déclaration de M. Vincent Auriol, il résulterait d'une statistique communiquée à la Commission des Finances par l'Administration des Contributions directes, que « le rapport du loyer à la déclaration actuelle du contribuable varie de 4 à 3.600 ! » (1).

A notre époque, il n'y a, par conséquent, aucun rapport permettant de tirer de l'indice loyer des présomptions sérieuses pour évaluer le revenu du contribuable.

Mais si, d'une part, les contrôleurs déclarent ne pouvoir évaluer facilement au moyen des signes extérieurs le revenu du contribuable, ils font valoir aussi cette raison, que, s'ils rectifient la déclaration du contribuable, il leur faudra justifier le rehaussement qu'ils auront opéré sur le revenu déclaré; or, sauf dans des cas de discordance vraiment manifeste entre ce revenu et le revenu évalué d'après les signes extérieurs, ils auront des chances de ne pas être en mesure d'apporter devant la juridiction compétente des preuves suffisantes, en raison de la difficulté de justifier d'un revenu à l'aide des signes extérieurs. En outre, l'article 191, § 7, de l'Instruction du 30 mars 1918 leur ordonne de ne rectifier les déclarations « qu'avec circonspection ». Et le même article, parlant des déclarations, ajoute : « Leurs énonciations relatives au montant du revenu imposable bénéficient d'une présomption d'exactitude, jusqu'à preuve contraire dont la charge incombe à l'Administration en cas de réclamation portée devant la juridiction contentieuse; par suite, l'impôt ne peut être utilement établi sur un chiffre supérieur à celui du revenu déclaré que dans la mesure où le rehaussement est justifié par des preuves ou éléments de preuve suffisants pour déterminer la conviction du juge. » Enfin, l'article 192 de l'Instruction précitée déclare encore que « la présomption d'exactitude s'attache à toutes les déclarations ».

De telle sorte qu'à l'heure actuelle, si d'après les articles 189 et 195 de l'Instruction du 30 mars 1918, les contrôleurs paraissent jouir de toute latitude dans l'utilisation des signes exté-

(1) *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1923, séance du 6 mars, p. 1.019.

rieurs, ils ont, dans la pratique, de grandes difficultés à s'en servir, surtout lorsque le contribuable a fait sa déclaration et répondu à la demande d'éclaircissements qui lui aura été adressée. Il faut, pour qu'ils puissent rectifier la déclaration conformément au revenu évalué à l'aide des signes extérieurs, que le revenu déclaré soit tout à fait en discordance avec les manifestations extérieures du train de vie de l'assujetti; car alors ils pourront ne pas avoir trop de difficultés à justifier le rehaussement qu'ils auront opéré. M. Albert Dauzat a écrit à ce sujet : « Le contrôleur ne soupçonnera la fraude que lorsque le revenu déclaré sera nettement disproportionné avec le chiffre du loyer et le train de vie : c'est ce qui se passe dans la pratique; ce sont les critères dont se sert le fisc. Et nous voici ramenés une fois de plus aux signes extérieurs ! » (1).

En fait, c'est surtout dans les cas de taxation d'office que le contrôleur fait usage des signes extérieurs ; il ne doit en effet fournir alors aucune justification : c'est au contribuable à prouver que le montant de son imposition est excessif par rapport à son revenu réel ; et en obligeant ce dernier à prouver l'exagération de l'évaluation administrative, c'est-à-dire à faire une preuve négative, la loi ne lui fait subir que les conséquences ou de sa négligence ou de sa mauvaise volonté. Lorsque, pour la taxation d'office, l'Administration considère que les renseignements qu'elle possède sur le contribuable sont par trop insuffisants, il lui arrive d'user du procédé suivant : elle l'impose d'abord en fonction des signes extérieurs de sa fortune, et, s'il ne réclame pas, elle augmente l'année suivante le chiffre de sa part contributive, présumant de son silence qu'elle l'avait la première fois taxé d'après un revenu inférieur à son revenu réel; puis il en est de même l'année suivante encore, et ainsi jusqu'à ce qu'une réclamation du contribuable permette à l'Administration d'engager avec lui une discussion au cours de laquelle se révélera enfin l'importance du revenu véritable.

(1) « Les conditions d'application de l'impôt sur le revenu en France. » *Revue politique et parlementaire*, N° du 19 septembre 1920, p. 74 et suiv.

Dans un article paru dans le « Journal des Economistes », M. Yves Guyot a l'air de critiquer l'emploi des signes extérieurs et déclare en parlant des contrôleurs des Contributions directes : « Ils proportionnent le revenu au chiffre du loyer : et ils y ajoutent quelques compléments d'après les signes extérieurs. Ils gratifient même des contribuables d'après leur jugeotte. Ils estiment que tout locataire de loyer d'une certaine importance doit avoir un piano; et ils l'en dotent généreusement, même s'il n'en a jamais eu en sa possession. » (1). Mais, lorsque les contrôleurs n'ont aucun autre moyen sérieux d'apprécier le montant du revenu, on ne peut pourtant pas, nous semble-t-il, leur reprocher de faire usage des signes extérieurs.

Nous sommes d'ailleurs d'autant plus étonnés de trouver une pareille critique sous la plume de M. Yves Guyot que peu de temps auparavant, en décembre 1922, le même auteur écrivait :

« En fait, les contrôleurs des Contributions directes orientent leurs investigations sur les signes extérieurs. Ils ne pourraient entrer dans le contrôle de toutes les déclarations. Ils s'informent : un loyer de tant ? Tant de domestiques ? Une automobile ? Des réceptions ?...

» Ils établissent leurs vérifications sur la dépense probable.

» Cette déviation inévitable vaut mieux pour eux et pour le contribuable que la recherche souterraine des ressources (2). »

M. Yves Guyot semblait donc à cette époque priser un peu plus qu'il ne devait le faire quelques mois après le contrôle par les signes extérieurs.

Quant à la prise en considération du nombre de réceptions organisées par le contribuable, nous croyons pouvoir affirmer que ce n'est point là un indice couramment utilisé par l'Administration.

Bref, si peu utilisés que soient les signes extérieurs dans la pratique, l'Administration n'en fait pas moins figurer dans le dossier de chaque contribuable les moyens d'information

(1) « Rôle politique de l'impôt sur le revenu ». *Journal des Economistes*, n° du 15 juin 1923, p. 257 et suiv.

(2) « Le contrôle de l'impôt sur le revenu ». *Journal des Economistes*, n° du 15 décembre 1922, p. 392 et 393.

qu'elle tire des manifestations extérieures de son train de vie, toutes les fois que de tels renseignements parviennent à sa connaissance.

NOTE. — En tout cas, il est bien entendu que lorsque le contribuable est taxé d'office d'après les signes extérieurs de sa fortune son revenu n'est pas obligatoirement évalué à sept fois son loyer, comme pour l'imposition des personnes non domiciliées en France. Interrogé à ce sujet le 20 avril 1916 à la Chambre par M. Denais (1), M. Ribot, Ministre des Finances, a en effet répondu :

« Lorsque, à défaut de déclaration, il y aura lieu à taxation d'office, l'Administration aura nécessairement recours, si elle ne dispose pas de données certaines lui permettant de déterminer exactement le revenu imposable, aux indications que lui fourniront les divers signes extérieurs de la fortune du contribuable, et notamment le chiffre de son loyer.

» Mais, quand elle aura à tenir compte du loyer pour obtenir son évaluation, elle ne sera pas tenue d'appliquer la règle prévue par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 à l'égard des personnes non domiciliées en France, c'est-à-dire de fixer le revenu imposable à une somme égale à sept fois la valeur locative du loyer d'habitation. Ce revenu imposable sera déterminé en attribuant au loyer la valeur indiciaire qui aura paru répondre le mieux à la réalité, suivant les circonstances particulières à chaque espèce... » (2).

En 1914, M. Touron au Sénat (3), et MM. d'Aubigny et Dutreil à la Chambre (4), avaient proposé de calculer le revenu des contribuables qui n'auraient pas fait de déclaration d'après

(1) *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1916, question écrite n° 9686, p. 1076.

(2) *J. Off.*, *Lois et Décrets*, 1916, p. 3859.

(3) Discussion du projet de loi adopté par la Chambre des députés, portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1914. — *J. Off.*, Sénat, *Déb. parl.*, 1914, séance du 7 juillet, p. 1.087.

(4) Discussion du projet de loi, adopté par la Chambre des députés, adopté avec modifications par le Sénat, portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1914. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1914, séance du 13 juillet, p. 3.000.

la valeur locative de leur habitation multipliée par sept, mais leurs amendements n'ont pas abouti.

Il faut néanmoins reconnaître qu'en temps normal le loyer représente, aux dires de la majorité des économistes, le septième du revenu.

CHAPITRE DEUXIÈME

Les signes extérieurs et les impôts cédulaires.

Nous étudierons successivement les trois impôts cédulaires suivants : 1° L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux; 2° l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole; 3° l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

SECTION I

L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX.

La patente supprimée par la loi du 31 juillet 1917, le législateur allait lui substituer un mode d'imposition tout différent : celui de la déclaration contrôlée. Cependant, les industriels et les commerçants étaient réfractaires à ce nouveau mode d'imposition en raison des vexations qui peuvent résulter du droit pour l'Administration de contrôler les déclarations à l'aide des livres de commerce; et c'est pourquoi un système transactionnel avait été d'abord élaboré par M. Caillaux dans le projet de loi déposé par lui à la Chambre en 1907 (1).

(1) Projet de loi déjà cité. — *J. Off.*, Chambre, Doc. parl., 1907, Annexe n° 737, p. 1 et suiv.

M. Caillaux avait d'ailleurs déjà en 1900, dans l'exposé des motifs de son premier projet de réforme fiscale (1), déclaré : « Nous restons profondément convaincus qu'on ne saurait songer à imposer à nos cultivateurs, à nos commerçants, à nos industriels, des déclarations obligatoires de leur revenu, dont la vérification impliquerait la présentation des livres de commerce, des recherches dans la comptabilité personnelle, des investigations à domicile. Nous sommes persuadés qu'ils se révolteraient contre une ingérence du fisc à laquelle rien ne les a habitués. »

Mais revenons au projet de 1907. Dans ce projet, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux était basé sur la productivité de l'entreprise qui était évaluée à l'aide des signes extérieurs, des conditions matérielles d'exercice de chaque profession et des renseignements recueillis auprès des autres administrations publiques. Dans son exposé des motifs, M. Caillaux déclarait : « Les actes de cession de fonds de commerce, les déclarations de succession, certaines bases d'assiette de l'ancienne contribution des patentes permettront de déduire dans la plupart des cas les bénéfices industriels et commerciaux... Pour l'industrie notamment, les éléments de production peuvent servir à dégager avec une grande approximation les profits de chaque entreprise; il en est de même pour les commerces ou fabrications qui sont soumis au contrôle de l'Administration des Contributions indirectes. Nous proposons d'ailleurs, pour compléter cet ensemble de garanties, de faire assister le contrôleur dans son travail d'évaluation par une Commission composée d'hommes compétents désignés par le préfet sur la proposition des conseils municipaux, et choisis de préférence parmi les anciens patentables. Cette Commission pourra s'éclairer, lorsqu'elle restera dans le doute, de renseignements spécialement demandés à certains contribuables, sur les conditions matérielles de fonctionnement de leurs industries, ou d'exercice de leur commerce, notamment au sujet du nombre de leurs ouvriers ou employés, de la force ou de la

(1) Projet de loi portant réforme des contributions directes, présenté par M. J. Caillaux, Ministre des Finances. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1900, Annexe n° 1634, p. 1094 et suiv.

nature de leurs machines, de l'importance des matières en œuvre, etc. Mais il sera bien spécifié qu'elle se maintiendra exclusivement dans le domaine des faits apparents et en quelque sorte intrinsèques, s'abstenant de tout ce qui pourrait ressembler à une ingérence dans les affaires mêmes de l'entreprise, comme le serait par exemple l'examen de la comptabilité, des contrats passés, etc. » (1).

Le système du projet de loi, nous le verrons plus loin, avait été, en ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux, nettement inspiré par la législation qui était alors en vigueur en Alsace-Lorraine.

Le rapport fait par M. René Renoult au nom de la Commission de la législation fiscale (2) supprimait les Commissions de taxation et le contrôleur seul se trouvait ainsi chargé du travail d'évaluation. L'idée de créer de telles Commissions avait, en effet, été mal accueillie dans le monde des affaires, car ces Commissions devant être composées d'anciens patentables, les contribuables voyaient là un procédé pouvant facilement aboutir à la violation du secret des affaires. En outre, ce rapport venait préciser les signes extérieurs qui devaient être utilisés pour l'évaluation de la productivité des entreprises; ces indices étaient : la nature de la profession exercée, le nombre des employés et ouvriers, l'importance des locaux et moyens d'exploitation — moteurs, machines, appareils, outillage; — et parmi les moyens de contrôle figurait la visite des locaux pendant les heures de travail.

Tandis qu'avec la patente le taxateur n'évaluait à aucun moment ni superficiellement ni exactement le revenu et rangeait automatiquement celui-ci dans une catégorie et dans une classe déterminées des cadres de l'impôt, le projet de loi au contraire supprimait ces cadres rigides dans les cases desquels se trouvaient ainsi enfermés les contribuables et cher-

(1) P. 4.

(2) Rapport fait au nom de la Commission de la législation fiscale chargée d'examiner le projet de loi portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu, présenté par M. René Renoult, député. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1907, Annexe n° 1053, p. 513 et suiv.

chait à évaluer aussi approximativement que possible le revenu de chacun d'eux.

Malheureusement la transaction préconisée par M. Caillaux ne fut point votée par la Chambre qui, sur une proposition de MM. Malvy et Jaurès, se prononça pour le système de la déclaration contrôlée.

Deux principes essentiels régissent l'assiette de notre impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

1° Les contribuables, excepté les sociétés par actions qui sont obligées de déclarer leurs bilans à l'Enregistrement et qui par conséquent sont toujours imposées d'après leur bénéfice réel, ont le choix entre deux sortes de déclarations : la déclaration du bénéfice réel et la déclaration du chiffre d'affaires.

2° S'ils optent pour la déclaration du chiffre d'affaires, c'est au moyen d'un coefficient appliqué à ce chiffre que leur bénéfice sera évalué par l'Administration.

Mais les signes extérieurs jouent-ils un rôle au titre de cet impôt ?

L'instruction du 30 mars 1918, dans son article 47, § 1^{er}, nous dit : « Les professions industrielles et commerciales sont presque toujours exercées d'une manière ostensible et le recensement des entreprises dont les bénéfices sont soumis à l'impôt ne soulève pas en général de difficultés particulières. » Cet article prouve que les signes extérieurs constituent pour l'Administration un moyen de rechercher les entreprises imposables (1). Sans doute, il s'agit là d'un rôle peu considérable, que néanmoins l'objet de notre ouvrage nous oblige à mentionner.

(1) Bien qu'en matière d'impôt sur les bénéfices de guerre, nous n'ayons aucun texte analogue à l'article 47 — § 1^{er} — il n'en est pas moins exact que là encore, dans la pratique, l'emploi des signes extérieurs a permis à l'Administration de découvrir des entreprises imposables.

Quant à la détermination des bénéfices de guerre soumis à l'impôt institué par la loi du 1^{er} juillet 1916, le législateur a autorisé le contribuable à évaluer son bénéfice normal d'avant-guerre à trente fois le principal de la patente. A ce moment-là, la patente existait encore comme impôt d'Etat, mais bien que comme telle, elle ait été supprimée depuis, elle a continué néanmoins par la suite à pouvoir servir de base à l'évaluation forfaitaire des bénéfices de guerre, faisant ainsi jouer indirectement aux signes extérieurs qui lui servaient de base un rôle dans l'imposition de ces bénéfices.

En second lieu, au point de vue de l'assiette de l'impôt, l'article 7 de la loi du 31 juillet 1917 nous dit qu'en vue de la détermination des coefficients applicables au montant du chiffre d'affaires pour le calcul du bénéfice, « il peut être établi, pour chaque nature de profession, plusieurs catégories, suivant l'importance du chiffre d'affaires et tous autres éléments susceptibles d'influer sur la productivité ». Il est certain que parmi les éléments susceptibles d'influer sur la productivité peuvent figurer des signes extérieurs, tels que le chiffre de la population de l'endroit où la profession est exercée; mais, qu'il en soit fait usage ou non, il n'en reste pas moins à considérer que les coefficients applicables au chiffre d'affaires varient en raison d'un signe extérieur dont il était indispensable de tenir compte en la circonstance, à savoir la nature de la profession.

SECTION II

L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE.

En imposant le revenu agricole, le législateur a voulu soumettre à l'impôt le revenu que le propriétaire du sol touche en qualité d'exploitant, le revenu qu'il perçoit en qualité de propriétaire, c'est-à-dire le loyer, étant soumis à l'impôt foncier.

§ 1^{er}. — Détermination du revenu agricole.

La loi du 25 juin 1920, art. 2, modifiant l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917, déclare que « le bénéfice provenant de l'exploitation agricole est considéré, pour l'assiette de l'impôt, comme égal à la valeur locative des terres exploitées, telle qu'elle résulte de l'évaluation cadastrale, multipliée par un coefficient approprié. Ce coefficient est fixé par région agricole et par nature de culture; un coefficient moyen et unique par région pourra être établi pour les exploitations à cultures variées ne comprenant pas une culture principale... » (1).

(1) D'après le projet Caillaux de 1907, le bénéfice agricole était considéré comme égal au revenu net imposable à la contribution foncière non bâtie, revenu qui ne représente que les quatre cinquièmes de la valeur locative. Cette concep-

Les coefficients seront, d'après la loi de 1920, art. 2, fixés par une Commission composée de représentants de l'agriculture; chaque année, cette Commission devra réviser les coefficients de l'année précédente et fixer pour l'établissement de l'impôt de l'année suivante un coefficient maximum et minimum. Pour l'année 1923, les minima et maxima des coefficients applicables à la valeur locative des terres exploitées étaient fixés aux chiffres ci-après :

	COEFFICIENT MINIMUM	COEFFICIENT MAXIMUM
Terres	0 50	1 50
Prés et prairies naturels, herbages et pâturages.....	0 75	3 »
Vergers et cultures fruitières d'ar- brès et arbustes	1 »	4 »
Vignes	0 75	4 »
Bois industriels, aulnaies, saussaies, oseraies.....	1 »	3 »
Terrains à bâtir, landes, pâtis, bruyère, marais, terres vaines et vagues.....	1 »	1 25
Lacs, étangs, mares, abreuvoirs, fontaines, etc.....	1 »	1 25
Jardins autres que les jardins d'agrément et terrains affectés à la culture maraîchère, florale et d'ornementation, pépinières	2 »	4 »
Terrains d'agrément, parcs, jardins, pièces d'eaux.....	1 »	1 25

Loi du 30 mars 1923.

tion de l'évaluation du bénéfice agricole, écartée par la Chambre des députés, fut reprise par la Commission du Sénat.

Le projet voté en 1909 par la Chambre des députés, partant de l'idée que la valeur locative des petites exploitations est proportionnellement plus élevée que celle des grandes, évaluait le revenu agricole à la moitié de la valeur locative réelle pour la fraction de cette valeur n'excédant pas 5.000 francs, et aux deux tiers de cette valeur locative réelle pour la fraction excédant 5.000 fr.

Quant à la loi du 31 juillet 1917, elle déclarait, dans son article 17 — § 1^o

Enfin, la loi du 25 juin 1920, art. 2, abrogeait l'article 2 de la loi du 12 août 1919 qui était venu entre temps modifier la portée de la loi du 31 juillet 1917 et qui était ainsi conçu : « Lorsque, de son côté, le contrôleur est en mesure d'établir que le bénéfice réel de l'exploitant est supérieur à l'évaluation forfaitaire fixée par le premier alinéa du présent article, il peut, à charge d'apporter, en cas de contestation, les justifications nécessaires, prendre ce bénéfice réel pour base de l'impôt. » Et une circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 10 février 1920 s'exprimait à cet égard en ces termes : « Il est possible de déterminer avec une approximation suffisante les recettes et les dépenses que comporte une exploitation, étant données sa nature et sa consistance, et par conséquent d'apprécier le bénéfice de l'exploitant. Le rendement moyen à l'hectare des diverses natures de culture est, en effet, connu dans chaque région; il en est de même du prix de vente des différents produits, tel qu'il résulte des cours pratiqués sur les marchés locaux; on dégagera de ces données le montant de la recette moyenne à l'unité superficielle et, en appliquant le coefficient ainsi déterminé, pour chacune des natures de culture représentées dans l'exploitation, à la contenance correspondante, on obtiendra une évaluation approchée de la recette brute totale. »

Mais si le contrôleur n'a pas conservé longtemps le droit d'imposer le contribuable d'après son bénéfice réel, le contribuable a, au contraire, toujours conservé le droit de demander à être imposé d'après son bénéfice réel, si ce bénéfice est pour l'année antérieure à celle de l'imposition inférieur au revenu évalué forfaitairement; l'article 17, § 2, de la loi du 31 juil-

— « Le bénéfice provenant de l'exploitation agricole est considéré, pour l'assiette de l'impôt, comme égal à la moitié de la valeur locative des terres exploitées ».

En imposant les bénéfices de l'exploitation agricole d'après un forfait, le législateur français semble s'être inspiré du régime fiscal anglais; ce dernier, bien que reposant sur le principe de la déclaration contrôlée, admet en effet, actuellement, que le bénéfice de l'exploitation agricole — cédula B — est égal au double du fermage. Le bénéfice présumé est dégagé des chiffres fournis dans les déclarations de la cédula A — loyers et fermages. Finances-Act. 1918-1919. Auparavant le bénéfice était évalué comme égal au fermage. Il avait primitivement été estimé seulement au tiers du fermage.

let 1917 nous le dit expressément : « Si le bénéfice réel de l'exploitation n'a pas atteint le chiffre pris pour base d'imposition, l'exploitant peut, en apportant les justifications nécessaires, obtenir une réduction proportionnelle de l'impôt par voie de réclamation après l'établissement du rôle. »

§ 2. — De la valeur locative des terres exploitées au bénéfice net réel.

La valeur locative des terres exploitées peut-elle, affectée de coefficients révisés tous les ans, permettre d'évaluer avec exactitude ou même avec une approximation satisfaisante le revenu agricole ? Nous pensons, pour notre part, qu'un tel mode d'évaluation forfaitaire ne pouvait donner la possibilité de connaître, dans la grande majorité des cas, fût-ce approximativement, le revenu de l'agriculteur. Le moindre raisonnement montre en effet que le rapport entre la valeur locative et le bénéfice agricole ne peut être qu'excessivement instable, car tandis que la valeur locative ne varie généralement que dans de faibles proportions d'une année à l'autre, le bénéfice agricole, au contraire, varie souvent dans des proportions beaucoup plus considérables. D'autre part, la valeur locative prise en considération pour l'évaluation du revenu est, d'après l'Instruction du 30 mars 1918, art. 67, § 2, la même que celle dont se sert le fisc pour l'établissement de l'impôt foncier des propriétés non bâties. Or, comme les dernières évaluations, ordonnées par la loi du 31 décembre 1907, art. 3, ont donné lieu à un travail qui a commencé en 1908 et qui a été terminé dans le courant de 1913, les valeurs locatives utilisées par le fisc pour calculer le revenu agricole sont loin de correspondre aux valeurs actuelles et leur sont nettement inférieures.

§ 3. — Les résultats pratiques.

Du fait que les valeurs locales servant de base au forfait sont bien inférieures aux valeurs réelles, il résulte que l'évaluation forfaitaire est presque toujours avantageuse pour l'agriculteur ; c'est pourquoi ce dernier ne demande que rarement

à se prévaloir des dispositions de l'article 17, § 2, de la loi du 31 juillet 1917 qui l'autorisent à se faire imposer d'après son bénéfice net réel lorsqu'il y a intérêt.

Aussi M. Lafforgue a-t-il pu écrire à ce sujet : « Nous pouvons dire que l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole ne frappe, et encore très légèrement, qu'une infime partie des profits de l'agriculture » (1). Les chiffres suivants (2), donnés par cet auteur et concernant le vignoble girondin, prouvent d'ailleurs qu'une telle affirmation n'a rien d'exagéré.

LIEU de l'Exploitation	SUPERFICIE	VALEUR locative moyenne à l'hectare	BÉNÉFICE net réalisé	BÉNÉFICE évalué d'après le forfait	IMPOT forfaitaire	MONTANT de l'impôt s'il avait été basé sur le bénéfice réel
	hectares	Francs	Francs	Francs	Francs	Francs
Médoc	54	240	249.130	38.880	2.167 80	14.782 80
Graves	37	100	196.130	11.100	501	11.602 80
Saint-Emilionnais	11	425	51.630	14.020	676 20	2.932 80
Sauternais	9 5	140	52.840	3.990	74 70	3.005 40
Graves	10	100	45.280	3.000	45	2.716 80
S ^t -Croix-du-Mont	10 5	140	87.240	4.410	93 60	5.234 40
Graves	5	100	28.000	1 500	0	1.515 »
Entre-deux-Mers	4	65	39.150	780	0	2.181 »

Nous possédons, d'autre part, pour le département du Gers, une étude faite par M. Jean Dubarry, maire de Castelnau-d'Auzan (3), qui s'exprime en ces termes :

« Le secrétariat de la mairie a reçu, pour 1922, 319 déclarations formant un total d'un peu plus de 23 mille hectolitres de vin. Prenant pour base les degrés moyens de l'année et les prix actuellement pratiqués, j'ai constaté que le revenu brut était d'un million, plutôt plus que moins. J'ai déduit pour les

(1) « De l'imposition cédulaire des bénéfices industriels, commerciaux et agricoles », thèse, Bordeaux, 1923, p. 115.

(2) *Op. cit.*, p. 115.

(3) « *La France* » de Bordeaux, n° du 21 mars 1923.

différents frais d'exploitation 50 %, ce qui m'a semblé raisonnable. Je suis arrivé ainsi à trouver un bénéfice net de 500.000 francs. Le chiffre multiplié par le coefficient prévu par la loi m'a donné, pour le Trésor, un revenu de 30.000 francs.

» Or, savez-vous combien il y a de propriétaires imposés sur 319 ? Il y en a 6. Voulez-vous savoir ensuite combien paient de bénéfices agricoles ces six contribuables ? Exactement 122 francs. Donc l'Etat perd, en chiffres ronds, dans ma commune, la somme appréciable de 30.000 francs. Supposez que la même erreur soit à la base dans les 40.000 communes de France, et nous arrivons à une perte sèche de 12 milliards. »

Et les renseignements complémentaires donnés par M. Dubarry sur les six propriétaires imposés nous permettent de dresser le tableau suivant :

NOMBRE d'Hectolitres	MONTANT de l'Impôt payé par le propriétaire
1.200	Fr. 19 62
947	57 »
700	14 91
377	0 81
220	12 »
192	17 67
Totaux : 3.636 Hectolitres	Fr. 122 01

« Mais, ajoute M. Dubarry, j'ai remarqué qu'un propriétaire qui a récolté plus de 500 hectolitres n'est nullement imposé. J'ai constaté aussi que des récoltants de 200 et 300 hectos chacun ne le sont pas davantage. »

Il est bon de noter en terminant que M. Dubarry n'a pas fait entrer en ligne de compte tous les revenus de la propriété ;

il a en effet laissé de côté les revenus provenant de l'élevage et de la culture des céréales, au sujet desquels il était insuffisamment renseigné.

Bref, des exemples comme ceux que nous venons de citer sont assez concluants pour que nous n'insistions pas davantage.

SECTION III

L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES.

Si en venant soumettre à l'impôt les bénéfices agricoles la loi du 31 juillet 1917 a réalisé un progrès remarquable dans l'ordre de la justice fiscale, elle en a réalisé un autre, très important également, en imposant les bénéfices de toutes les professions qui ne sont ni industrielles ni commerciales. La contribution des patentes ne frappait en effet que les bénéfices de certaines seulement de ces professions.

La loi du 31^e juillet 1917, art. 30, répartissait les bénéfices des professions non commerciales en trois catégories :

- 1° Les bénéfices des professions libérales proprement dites;
- 2° Les bénéfices des charges et des offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants;
- 3° Les bénéfices de « toutes occupations ou exploitations lucratives non soumises à un impôt spécial sur le revenu ».

Le régime adopté pour l'imposition de ces bénéfices a été celui de la déclaration contrôlée. Sont soumis à l'impôt les bénéfices nets constitués par l'excédent des recettes totales sur « les dépenses nécessitées pour l'exercice de la profession. »
Loi du 31 juillet 1917, art. 30.

Les signes extérieurs jouent-ils un rôle au titre de ce troisième impôt cédulaire ? L'article 55 de la loi du 31 juillet 1917, dont la portée générale s'étend à tous les impôts cédulaires, nous dit que « pour l'établissement des divers impôts portant

sur les revenus, l'Administration des contributions directes a le droit d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes ». Certains actes de l'Enregistrement correspondant à des dépenses faites par le contribuable peuvent donc théoriquement être utilisés par l'Administration. Mais pratiquement il n'en est rien (1), et pas plus pour les bénéfices des professions non commerciales que pour les bénéfices industriels et commerciaux les signes extérieurs ne jouent un rôle dans le contrôle des déclarations. Remarquons en outre qu'il est très difficile de contrôler les déclarations des détenteurs de professions libérales, ceux-ci n'étant pas légalement obligés de tenir de comptabilité régulière et les contrôleurs étant en vertu de l'article 35 de la loi du 31 juillet 1917 contraints de respecter le secret auquel ces professionnels sont tenus d'après l'article 378 du Code pénal. De telle sorte que nous assistons à l'heure actuelle à une évasion fiscale considérable en ce qui concerne cette dernière catégorie de contribuables.

En résumé, que ce soit au point de vue de l'assiette de l'impôt ou au point de vue du contrôle des déclarations, et surtout pratiquement, les signes extérieurs jouent un rôle peu considérable dans notre législation fiscale.

C'est surtout au titre de l'impôt général sur le revenu que le législateur a cru devoir préconiser l'emploi des signes extérieurs, d'abord pour déterminer l'assiette de l'imposition des personnes non domiciliées en France, ensuite pour contrôler les déclarations; et nous avons vu que c'est surtout en matière de taxation d'office que les contrôleurs prennent en considération les manifestations extérieures du train de vie des contribuables.

En matière d'impôts cédulaires, c'est principalement pour les bénéfices agricoles que les signes extérieurs sont utilisés; mais il faut bien reconnaître ici que le forfait actuel basé sur

(1) Du moins au titre de l'impôt cédulaire, car le contrôle par les signes extérieurs — dépense et train de vie — joué au titre de l'impôt général pour les bénéfices des professions non commerciales,

la valeur locative des terres exploitées a donné des résultats médiocres.

Quant aux bénéfices industriels et commerciaux, les signes extérieurs servent à la recherche des entreprises imposables et, par la prise en considération de la nature de la profession, pour fixer les coefficients applicables au montant du chiffre d'affaires dans le calcul du revenu.

Enfin, pour l'imposition des bénéfices des professions non commerciales, les signes extérieurs sont écartés par les contrôleurs pour le contrôle des déclarations.

TROISIÈME PARTIE

Les signes extérieurs et les récentes propositions présentées en vue d'une réforme de notre système fiscal.

Ayant constaté deux des principaux vices de notre régime d'impôts sur le revenu, l'inquisition fiscale et l'inégale répartition des charges, il convient d'examiner les différentes propositions qui ont été récemment émises afin d'y remédier, nous bornant évidemment à n'étudier que celles qui préconisent une réforme par l'utilisation des signes extérieurs de la fortune. Les trois points suivants seront développés dans cette troisième partie : 1° les réformes relatives à l'assiette de l'impôt; 2° l'imposition forfaitaire du petit commerce, les travaux préparatoires et le vote de la réforme; 3° les réformes relatives au contrôle des déclarations.

CHAPITRE PREMIER

L'assiette de l'impôt.

Six propositions ont été émises pour réformer l'assiette de l'impôt : 1° Le retour pur et simple à nos anciennes contributions directes; 2° La proposition de la Chambre de Commerce de Poitiers; 3° La proposition Mercator; 4° La proposition Victor Constant; 5° La proposition d'Aubigny; 6° La proposition du Comité National d'Etude des Finances publiques.

SECTION I

LE RETOUR A NOS ANCIENNES CONTRIBUTIONS DIRECTES.

Le système qui consiste à revenir à nos anciennes contributions directes compte encore de nombreux partisans, surtout parmi les Chambres de Commerce dont les délibérations sont presque unanimes à condamner le régime de la déclaration contrôlée. Mais, avec la meilleure volonté, il ne peut être donné satisfaction aux vœux des Chambres de Commerce et à tous ceux qui se déclarent partisans d'un retour aux « Quatre vieilles ».

La simple comparaison du rendement de celles-ci avant la guerre et du rendement des nouveaux impôts en est une raison

suffisante. D'après ce que dit M. Bodin (1) à ce sujet, il faudrait pour obtenir le rendement actuel de nos nouveaux impôts, multiplier par le coefficient 6,5 le produit de nos anciennes contributions directes; et comme M. Bodin prévoit que le rendement actuel de nos impôts directs sera doublé sous peu, c'est le coefficient 13 et non plus le coefficient 6,5 qu'il faudrait faire jouer. Qu'on juge donc des inégalités auxquelles on aboutirait ainsi fatalement lorsqu'on pense à celles auxquelles nos anciennes contributions nous avaient déjà conduit avant la guerre ! Que le lecteur retienne notamment qu'une contribution personnelle-mobilière dont le taux pourrait varier de 6 % à 162 % ou de 10 % à 273 % des loyers actuels ne pourrait être rétablie sans être immédiatement emportée et qu'il n'est pas sérieux de songer un instant à un impôt commercial qui représenterait de 3 % à 32 % ou de 5 % à 53 % du bénéfice. Telle est la conclusion de M. Bodin et nous la faisons nôtre.

Mais il semble qu'à l'heure actuelle l'espoir d'un retour pur et simple à nos anciennes contributions se soit quelque peu atténué dans l'esprit de nos Chambres de Commerce; au cours de leur réunion annuelle tenue à Paris le 29 mai 1923, les présidents des Chambres de Commerce de France se sont en effet prononcés en faveur d'une proposition de loi émise par la Chambre de Commerce de Poitiers dans sa séance du 16 février 1923 et qui combine le retour aux « Quatre vieilles » avec une série d'impôts nouveaux.

SECTION II

LA PROPOSITION DE LA CHAMBRE DE COMMERCE DE POITIERS.

Due à M. Fr. Gautier, membre de la Chambre de Commerce de Poitiers, cette proposition envisage un remaniement complet de notre régime d'impôts sur le revenu.

(1) « Les projets de réforme fiscale. Impôt sur le revenu. Taxe sur le chiffre d'affaires », Paris, 1922, p. 39 et suiv.

§ 1^{er}. — Exposé du système.

Le système proposé est basé sur les signes extérieurs et supprime la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, la cédula des bénéfices agricoles, la cédula des professions non commerciales, l'impôt sur les traitements et salaires, et enfin la taxe sur le chiffre d'affaires et la taxe de luxe. Pour remplacer ces divers impôts, la Chambre de Commerce de Poitiers propose d'abord de revenir aux anciennes contributions directes et ensuite demande la création d'impôts nouveaux, basés sur les signes extérieurs. Quant à l'impôt global, il serait ou maintenu en cas de recettes insuffisantes ou supprimé, si les impôts de remplacement produisaient bien les résultats prévus.

Le retour aux anciennes contributions directes.

En ce qui concerne la contribution personnelle-mobilière, elle devrait être révisée et établie suivant le loyer réel payé ou sa valeur évaluée dans la proportion de 4 — taux de 1913 — à 10 — taux de 1921 — c'est-à-dire de 1 fois et demie ou 150 % de plus qu'en 1913 si toutefois elle restait impôt de répartition. Au cas où elle deviendrait impôt de quotité, elle serait calculée à raison de tant pour cent du loyer réel ou évalué.

Quant à la contribution des portes et fenêtres, elle serait rétablie telle qu'elle était en 1913 avec une augmentation de 150 % également.

Enfin, la contribution des patentes serait, elle aussi, rétablie telle qu'elle existait en 1913, mais son taux serait, comme pour les deux contributions précédentes, augmenté de 150 %. Notons que pour cette contribution, les tableaux A, B, C, D de la loi du 15 juillet 1880 devraient être révisés en multipliant le nombre des professions et des signes extérieurs servant de base à l'impôt, afin d'obtenir une évaluation encore plus approximative du revenu.

Les impôts nouveaux.

Parmi les impôts nouveaux préconisés par la Chambre de Commerce de Poitiers, qui sont au nombre de sept, figurent principalement : un impôt professionnel; un impôt de non-profession; un impôt de force motrice; un impôt de salaires.

a) L'impôt professionnel, ou impôt de profession non commerciale, frapperait tous les professionnels non commerçants et, par conséquent, non soumis à la patente. Entreraient notamment dans les cadres de cet impôt les députés, les sénateurs, les fonctions libérales, les officiers, les agriculteurs, les artisans, les propriétaires, les fonctionnaires et tous les salariés. Les assujettis seraient répartis en quatre tableaux qui contiendraient une très grande diversité de professions. L'impôt comprendrait un droit fixe et un droit proportionnel sur la valeur des locaux occupés et présenterait une grande analogie avec la patente. Du moment que le produit de cet impôt serait, proportionnellement au nombre des assujettis, le même que celui de la patente, et que le produit en principal de la patente en 1913 majoré de 150 % atteint le chiffre de 406.798.000 fr., somme payée par 1.150.000 contribuables, l'impôt professionnel, payé par 10 millions (1) de contribuables serait de :

$$\frac{406.798.000 \times 10.000.000}{1.150.000} = 3.537.300.000 \text{ francs.}$$

b) L'impôt de non-profession serait payé par tous ceux qui ne seraient imposés ni à la contribution des patentes ni à l'impôt professionnel : rentiers, retraités, pensionnés, etc. Cet impôt qui, d'après M. Gautier, serait destiné à réaliser entièrement l'égalité fiscale, serait égal au montant du principal de la cote personnelle-mobilière payée par le contribuable qui y serait assujetti. Or, cette cote, qui serait payée par 10 millions de contribuables rapportant 264.500.000 francs, l'impôt de non-profession, qui, selon les prévisions de M. Gautier, serait payé par 1 million d'individus, rapporterait le dixième, soit 26.450.000 francs. Mais les rentiers, retraités, etc., qui exerce-

(1) M. Gautier considère ce chiffre comme un minimum.

raient une profession commerciale ou non commerciale seraient imposés à la fois au titre de l'impôt professionnel et au titre de l'impôt de non-profession, ce qui amènerait un supplément de recette non prévu dans les calculs figurant dans le projet.

c) L'impôt de force motrice frapperait tout appareil produisant de l'énergie, que ce soit par l'intermédiaire de la vapeur, de l'électricité, de l'air comprimé, de carburants — autos, camions - autos, autobus, motocyclettes, cycles - cars, avions, tracteurs, moteurs à carburants divers, alambics, récipients de vapeur soumis à la déclaration, chaudières de chauffage central, etc. Cet impôt serait de cinq centimes par cheval-vapeur et par jour, ou de 18 francs par cheval-vapeur et par an, les appareils au-dessous d'un cheval-vapeur payant pour un cheval. L'impôt actuel sur les voitures automobiles serait supprimé et les forces motrices de secours fixes utilisées accidentellement seraient exemptes de l'impôt.

d) L'impôt de salaires serait payé par tous les employeurs, commerçants, industriels, non-commerçants, fonctionnaires, agriculteurs, etc., pour les salaires, pourboires, bénéfices, gratifications et indemnités de vie chère payés à leurs employés, ouvriers, secrétaires, hommes de journée, etc. Les employeurs seraient obligés de tenir un livre numéroté et sur lequel ils indiqueraient les sommes payées par eux pour salaires avec le nom du bénéficiaire. Ce livre serait le seul que les contribuables seraient tenus de présenter à toute réquisition du fisc; et cela ne violerait d'ailleurs en aucune façon le secret des affaires. Cet impôt serait égal à 2 % des salaires; et comme il est payé annuellement 75.000.000.000 de salaires de toute sorte, le produit de cet impôt serait de 1 milliard 500 millions.

Enfin, il serait institué un impôt de circulation sur les titres mobiliers des Sociétés françaises et étrangères, et sur les titres de rente française ou étrangère; un impôt sur les revenus des bons de la Défense nationale et une taxe sur les annonces dans les journaux et publications. Nous ne croyons pas devoir nous étendre sur ces trois derniers impôts dont la dénomination est suffisamment explicite par elle-même et dont l'étude nous ferait sortir des cadres de notre sujet.

Si nous additionnons les produits respectifs prévus des divers impôts de remplacement constituant la proposition de la Chambre de Commerce de Poitiers, nous aboutissons à un rendement total de 8.401.748.000 francs, se décomposant comme suit :

Personnelle - mobilière, produit de 1913 plus 150 %	Fr. 264.500.000
Portes et fenêtres, produit de 1913 plus 150 % ..	175.000.000
Patentes, produit de 1913 plus 150 %	406.798.000
Impôt professionnel	3.537.300.000
Impôt de non-profession	26.450.000
Impôt de force motrice	540.000.000
Impôt de salaires	1.500.000.000
Impôt de circulation sur les titres mobiliers des Sociétés françaises et étrangères, des titres de rente française ou étrangère, ensemble	1.620.000.000
Impôt sur les revenus des bons de la Défense nationale	281.700.000
Taxe sur les annonces dans les journaux et publications	50.000.000
TOTAL	Fr. 8.401.748.000

Si, maintenant, nous y ajoutons le produit actuellement perçu des impôts fonciers bâti et non bâti (1) et des voitures, négligeant les autres petites taxes vicinales, Chambres de Commerce, etc., s'élevant à..... Fr. 496.400.000
(éventuellement l'impôt foncier peut donner une recette supplémentaire de 450 millions (2))

Nous obtenons un total général de Fr. 8.898.148.000

(1) Dans sa proposition, M. Gautier conserve, en effet, l'impôt foncier sur la propriété bâtie et sur la propriété non bâtie, avec son rendement actuel de 476.600.000 francs.

(2) Selon M. Gautier, l'impôt foncier pourrait donner ce rendement supplémentaire si la valeur locative au lieu d'être évaluée conformément au recensement décennal de 1910 pouvait l'être conformément au recensement qui aurait dû être effectué en 1920 mais auquel l'Administration n'a point procédé.

§ 2. — La valeur du système proposé.

M. Gautier, ayant sans doute conclu, à l'impossibilité de revenir purement et simplement au système des « Quatre vieilles », a imaginé, nous venons de le voir, une réforme qui, tout en préconisant le retour à nos anciennes contributions directes, crée à côté d'elles un ensemble d'impôts nouveaux. Ainsi, il ne sera plus nécessaire de multiplier le produit de nos anciennes contributions par un coefficient élevé, puisqu'elles ne constitueront plus guère qu'un appoint aux autres impôts auxquels sera demandée la plus grande partie des ressources fiscales. Et, de ce fait, l'avantage du système apparaît immédiatement : les inégalités de notre ancien régime fiscal ne risqueront pas d'être sensiblement aggravées, puisque chaque contribution ne subira qu'une augmentation de 150 %. Le coefficient qui devra jouer ne sera plus le coefficient 6,5 ou 13, mais le coefficient 1,5. Bien mieux, M. Pierre Bodin (1) va même jusqu'à affirmer que, si elles n'étaient augmentées que dans la proportion de 150 %, nos anciennes contributions seraient, compte tenu de la diminution du pouvoir libérateur du billet de banque, moins lourdes qu'avant la guerre. M. Gautier envisage d'ailleurs, pour la patente, la multiplication des signes extérieurs servant d'assiette à l'impôt, pensant, par ce moyen, évaluer plus exactement le revenu. Malheureusement, nous n'avons trouvé dans sa proposition aucunes précisions à ce sujet, précisions qui nous auraient d'autant plus intéressé que le remplacement de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux par un système d'imposition analogue à celui de l'ancienne patente est à l'ordre du jour, du moins pour une certaine catégorie de commerçants.

Que penser maintenant des impôts nouveaux qui forment la partie de beaucoup la plus importante de la réforme proposée ?

L'impôt professionnel présente-t-il une originalité remarquable ? Nous ne le croyons pas, puisqu'il ne serait, en somme, rien de plus qu'une patente calquée sur la patente d'avant-

(1) *L'Information*, n° du 24 mai 1923.

guerre, majorée de 150 %. M. Bodin, à propos de cet impôt, fait observer (1) que le rendement escompté de 3.537.300.000 fr. paraît excessif parce que les assujettis ne peuvent, comme les commerçants, récupérer le montant de l'impôt sur d'autres contribuables. Admettant qu'il y ait une part de vérité dans cette allégation, il serait toujours facile d'abaisser le taux de l'impôt et de combler le déficit par la plus-value éventuelle de 450 millions donnée à l'impôt foncier s'il était procédé à une réestimation des valeurs locatives.

L'impôt de non-profession, qui, d'après le projet, serait destiné « à réaliser entièrement l'égalité fiscale », serait à son tour fidèlement calqué sur la contribution personnelle-mobilière d'avant-guerre, augmentée de 150 %.

Nous passons donc sur ces deux impôts qui n'ont rien de particulier et nous arrivons à l'impôt de force motrice.

L'impôt de force motrice est celui qui, par son originalité, mérite de retenir le plus notre attention. La force motrice est, en effet, un signe extérieur de la richesse; et, au taux de cinq centimes par cheval-vapeur et par jour, cet impôt rapporterait à l'Etat une somme qui ne serait pas négligeable. D'après le projet de réforme, il y avait, en 1923, tant en France que sur le territoire de l'Algérie, 30.000.000 de chevaux-vapeur, déduction faite de la flotte d'Etat; l'impôt de force motrice nous aurait donc donné, cette année-là :

$$30.000.000 \times 360 \times 0,05 = 540.000.000 \text{ de francs.}$$

Et dans ces calculs ne sont pas comptées la force motrice des moteurs à carburants divers, les forces aéro-motrices, marée-motrice, les chaudières à chauffage central, qui devraient être soumises à la déclaration et dont il n'existe pas de statistique.

Enfin, quant à l'impôt de salaires, il est exact que, dans une certaine mesure, le chiffre des salaires payés aux employés et aux ouvriers est proportionné à la productivité de l'entreprise et, par conséquent, à sa richesse. D'autre part, il est à remarquer que le taux de 2 % n'est pas excessif.

La réforme fiscale proposée par la Chambre de Commerce de Poitiers est donc une réforme importante. Sa mise en

(1) *L'Information*, n° du 25 mai 1923.

application aboutirait, en effet, à un remaniement à peu près complet de notre régime fiscal; mais l'adoption du système proposé, entièrement basé sur les signes extérieurs, signifierait la faillite de « l'impôt sur le revenu » en France. C'est pour cela, d'ailleurs, que nous croyons ne pas devoir nous rallier à cette proposition. Notre régime d'impôts, qui n'a point revêtu sa forme définitive, ne peut être ainsi condamné dans son ensemble, car il n'a pu faire encore toutes ses preuves. Néanmoins, au cas de changement de système fiscal, la proposition que nous venons d'étudier serait à retenir, car, et c'est là pour elle un avantage de premier ordre, elle permettrait de retirer de l'impôt direct un rendement susceptible de faire face aux nécessités budgétaires.

Quoi qu'il en soit, les présidents des Chambres de Commerce, au cours de leur réunion du 29 mai 1923, ont pris la délibération suivante :

« L'Assemblée des Présidents,

» Considérant que le projet de réforme fiscale présenté par la Chambre de Commerce de Poitiers constitue une orientation nouvelle de la fiscalité basée entièrement sur des signes extérieurs;

» Qu'il supprime toute déclaration et toute inquisition, qu'il atteigne tous les contribuables et semble réaliser l'égalité fiscale;

» Qu'il corresponde ainsi aux desiderata manifestés par les Chambres de Commerce de France en toutes circonstances;

» Invite toutes les Chambres de Commerce à mettre à l'étude le projet de réforme fiscale présenté par la Chambre de Commerce de Poitiers et prie M. le Ministre des Finances de vouloir bien faire procéder à son examen (1). »

(1) « Compte rendu sommaire de la réunion tenue par l'Assemblée des Présidents des Chambres de Commerce, le 29 mai 1923, à Paris », p. 5 et 6.

SECTION III

LA PROPOSITION MERCATOR.

En 1922, paraissait dans la *Journée Industrielle*, sous la signature du pseudonyme « Mercator », une série d'articles (1) sur la réforme fiscale. Les idées directrices de la réforme préconisée par Mercator sont qu'il faut conserver à tout prix le rendement de l'impôt et maintenir le principe de « l'impôt sur le revenu », mais qu'il faut aussi ôter à ce dernier son caractère inquisitorial et vexatoire, en vue de l'adapter au tempérament du contribuable français. « Il y a dans toute réforme fiscale, dit l'auteur, un côté psychologique et un côté technique. » Le côté psychologique, c'est, d'après Mercator, « l'habitude, l'adaptation de la masse contribuable à un système d'impôts, c'est la résistance de cette masse à une innovation, surtout quand elle se traduit, pour certains groupes, par une surcharge inique; ce sont, enfin, les répercussions politiques qui ne sauraient être négligées » (2).

§ 1^{er}. — Les solutions à écarter d'après Mercator.

Avant de nous faire connaître le sens de sa réforme, Mercator écarte de prime abord deux systèmes : le système de l'option et la généralisation du forfait.

Le système de l'option.

Par ce système, les contribuables de toutes les cédules auraient, comme actuellement pour la cédule agricole, le choix entre la déclaration sur les bénéfices réels et l'évaluation forfaitaire de leur revenu. La réforme consisterait à modifier les règles afférentes aux cédules des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices des professions non commerciales, des trai-

(1) *La Journée Industrielle*, nos des 15, 16, 17 et 18 novembre 1922. Les articles de Mercator ont été réunis par ce journal en un fascicule intitulé « L'impôt sur le Revenu ».

(2) Fascicule, p. 7.

lements, salaires et pensions et à permettre aux contribuables de ces trois cédulas de demander le bénéfice de l'évaluation forfaitaire qui pourrait être prescrite par le législateur d'après tels ou tels signes indiciaires. Et l'ensemble des revenus ainsi appréciés constituerait la base de l'impôt sur le revenu global.

Or, ce système, suivant Mercator, ne peut être adopté parce qu'en temps de crise des affaires, la plupart des contribuables, se trouvant au-dessous du forfait, seraient obligés de demander l'évaluation du bénéfice réel, ce qui aboutirait encore à la violation du secret des affaires; le forfait, d'autre part, ne saurait être trop abaissé sans nuire aux intérêts du fisc.

La généralisation du forfait

Ce système consisterait à assurer l'assiette de chacune des cédulas d'après un mode forfaitaire, notamment d'après les signes extérieurs, et exigerait les réformes suivantes : pour la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, on substituerait à la déclaration un calcul forfaitaire, soit par application d'un coefficient au chiffre d'affaires, soit par un retour pur et simple aux signes extérieurs; pour la cédula des traitements et celle des bénéfices des professions non commerciales, on substituerait à la déclaration une évaluation basée sur la valeur locative, et Mercator considérerait cet impôt comme une sorte de retour à la taxe mobilière; enfin, quant à l'impôt global, deux solutions seraient possibles : *a)* ou bien on pourrait grouper la totalisation des divers revenus, ainsi déterminés forfaitairement, dans une déclaration globale qui ne comporterait d'autre contrôle que la référence aux calculs forfaitaires des revenus cédulaires; au revenu global s'appliquerait le mode de calcul avec dégrèvements et progressivité de l'impôt global actuel; *b)* ou bien on pourrait envisager la suppression de l'impôt global sur le revenu et l'incorporation pure et simple du montant de cet impôt dans les impôts cédulaires au prorata de leur propre contingent.

Mais Mercator fait remarquer que cette manière de procéder aurait le gros inconvénient d'enlever toute notion de personnalité à l'impôt; les dégrèvements pour charges de famille,

pour minimum d'impositions se trouveraient noyés et répartis proportionnellement sur tous les intéressés, personnes ou êtres moraux.

§ 2. — « La combinaison des impôts cédulaires et de l'impôt de répartition. »

Mercator préconise, dans le cadre même de l'impôt actuel sur le revenu, une réforme qui consisterait : 1° à substituer pour les cédules, à l'impôt basé sur une déclaration dont le contrôle vexatoire n'assure pas la sincérité, un impôt basé soit sur une évaluation forfaitaire, soit sur les signes extérieurs; 2° à remplacer l'impôt global et progressif sur le revenu par un impôt proportionnel de répartition basé sur les signes extérieurs.

Dans l'examen de cette proposition de réforme, nous négligerons les modifications relatives à l'impôt foncier et à l'impôt sur les valeurs mobilières dont l'étude ne nous intéresse pas.

La réforme de l'impôt cédulaire.

a) Cédule des bénéfices agricoles : Mercator n'est pas partisan de maintenir le système de l'option entre la déclaration basée sur les résultats réels et le forfait. Le forfait devient désormais le mode obligatoire d'imposition; il sera toujours évalué en fonction de la valeur locative des terres exploitées, valeur qui sera révisée à des intervalles rapprochés.

b) Cédule des bénéfices industriels et commerciaux : Mercator commence par restituer à cette cédule un champ d'application aussi vaste que celui de l'ancienne loi des patentes. Puis, comme pour la cédule des bénéfices agricoles, il abandonne le système de l'appréciation du bénéfice d'après les résultats réels pour adopter un forfait qui serait obtenu en appliquant au chiffre d'affaires des coefficients appropriés. Avec ce système, Mercator déclare que le contrôleur n'aurait pour tout droit que celui uniquement d'exiger du contribuable la justification de son chiffre d'affaires; il n'aurait pas le droit de prendre connaissance du reste de sa comptabilité. Enfin,

pour cette cédule, Mercator abandonne la règle de l'annualité de l'impôt et calcule celui-ci d'après les bilans des trois dernières années.

c) Cédule des professions non commerciales : La cédule des bénéfices industriels et commerciaux comprenant tous les contribuables visés par l'ancienne patente, comprendra par suite une partie des contribuables imposés actuellement au titre de la cédule des bénéfices des professions non commerciales; et les bénéfices professionnels de ceux que ne frappait point la patente se trouveraient de nouveau exempts d'impôt.

d) Cédule des traitements, pensions et salaires : Mercator envisage la suppression pure et simple de cette cédule.

La réforme de l'impôt global.

L'impôt global deviendra un grand impôt de répartition analogue à notre ancienne taxe mobilière, basé sur l'importance des signes locatifs, majorée de certains indices. Et au montant de cet impôt de répartition viendra s'ajouter le quantum déficitaire formé par la non-imposition de certains bénéfices professionnels et des traitements, pensions et salaires. Mais Mercator ne veut pas ressusciter la taxe mobilière telle qu'elle existait au moment de sa suppression, en 1917; car ce n'est pas la dépense de loyer qu'il voudrait voir imposer, c'est le revenu dont cette dépense pourrait être considérée comme l'indice; et, pour calculer ce revenu, Mercator entend affecter le loyer d'un coefficient dont l'échelle sera fixée par un règlement d'administration publique et dont le taux sera majoré en raison de la présence de signes extérieurs autres que la dépense de loyer, tels que domestiques, voitures, etc. Il y aurait lieu à une réduction de taux pour les contribuables chargés de famille.

§ 3. — Appréciation critique du système proposé par Mercator.

Considérant tout d'abord l'impôt cédulaire, nous constatons que, par sa réforme de la cédule des bénéfices agricoles, Mercator n'apporte pas une solution immédiate en préconisant

une réestimation des valeurs locatives, car c'est là un travail trop important pour qu'il puisse donner dès à présent des résultats. D'autre part, en rendant le forfait obligatoire, Mercator n'apporte pas de changement appréciable au régime en vigueur; c'est, en effet, le forfait qui, à l'heure actuelle, joue d'une manière générale dans la pratique, le contribuable y trouvant presque toujours un avantage incontestable. Quant à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, Mercator, en maintenant le forfait basé sur le chiffre d'affaires déclaré, ne supprimerait aucunement l'inquisition fiscale. En outre, nous ne saurions admettre que les contribuables non soumis jadis à la patente redeviennent des privilégiés au titre de l'impôt cédulaire, et, à notre avis, les contribuables frappés par la cédula des professions non commerciales doivent tous continuer, quelle que soit la réforme que l'on envisage, à être imposés sur leurs bénéfices professionnels. A une époque où l'on doit faire produire à l'impôt son rendement maximum, nous croyons qu'il est absolument nécessaire de n'exempter personne, que ce soit en tout ou en partie, du devoir fiscal; et c'est pourquoi nous protestons non moins énergiquement contre une suppression éventuelle de la cédula des traitements, pensions et salaires.

Le déficit causé par ces diverses exonérations serait censé, il est vrai, dans le système proposé par Mercator, être récupéré au moyen d'un grand impôt de répartition basé sur les signes extérieurs et qui remplacerait notre impôt général sur le revenu. Mais il faut remarquer que les salariés n'en resteraient pas moins exempts de toutes charges, car, pour eux, le signe extérieur n'existe pas. Ensuite, cet impôt de répartition basé sur les signes extérieurs aurait un grave défaut qui a été signalé par un article du *Bulletin quotidien de la Société d'Etudes et d'Informations économiques* dans les termes suivants :

« En ce qui concerne l'assiette proprement dite de l'impôt progressif, Mercator utilise les signes extérieurs. Avant d'exa-

(1) « La réforme de l'impôt sur le revenu », *Bulletin Quotidien de la Société d'Etudes et d'Informations économiques* du 28 novembre 1922, n° 270, p. R-1 et suiv.

miner les particularités de son système, il nous paraît indispensable d'en signaler tout de suite une lacune très importante à notre avis. Si le contingent communal est fixé d'après les valeurs locatives, il nous paraîtrait essentiel de domicilier d'une façon précise, si l'on peut ainsi parler, les éléments qui serviront à déterminer le **taux progressif**.

» Il va de soi, en effet, que les signes indiciaires qui conditionneront le chiffre d'impôt de chaque contribuable ne prendront leur valeur fiscale qu'en fonction du contingent communal. Il en résulte que la simple résidence d'un châtelain fastueux dans une commune de faible importance aura pour effet de déterminer une quotité fiscale insignifiante pour les **contribuables moyens**.

» Des contribuables analogues à ces derniers résidant dans une commune voisine où il n'y aura pas de châtelain, paieront un impôt beaucoup plus élevé, parce qu'ils n'auront pas l'avantage d'avoir un concitoyen qui prend à lui tout seul par exemple les trois quarts du contingent communal, alors que la valeur locative de son habitation ne représente que la moitié des **valeurs locatives de la commune**.

» A la vérité, nous ne croyons pas que l'on puisse combiner le système de l'impôt de répartition avec un impôt progressif basé sur les signes extérieurs, à moins de domicilier préalablement les grosses fortunes et leurs indices, et de faire subir aux contingents des rehaussements correspondant aux effets de la progression. Dans ces conditions, la cellule communale nous paraît beaucoup trop petite à la campagne pour permettre une assiette régulière de l'impôt. »

L'objection qui vient d'être formulée est, à notre avis, très judicieuse, et son bien-fondé est d'autant moins à mettre en doute que plus les impôts sont lourds plus il importe d'en répartir la charge équitablement entre tous les contribuables; or, nous pensons que, seul, l'impôt de quotité est capable d'atteindre ce but, car, seul, il peut permettre de frapper chacun en raison de ses véritables facultés contributives.

SECTION IV

LA PROPOSITION VICTOR CONSTANT (1).

§ 1^{er}. — « L'impôt commercial unique basé sur le forfait de la patente. »

Le nouvel impôt, qui remplacerait l'impôt actuel sur les bénéfices commerciaux, la taxe de luxe et l'impôt sur le chiffre d'affaires, ne s'appliquerait qu'aux patentables du tableau A, c'est-à-dire au petit et moyen commerce, les patentables des tableaux B et C restant soumis au régime d'imposition actuel. Cet impôt commercial unique serait basé sur la nature de la profession, l'importance de la population et la valeur locative des locaux occupés par le commerçant; il se traduirait par un forfait, et le contribuable serait imposé d'après ses bénéfices présumés.

L'impôt comprendrait trois droits : un droit fixe, un droit proportionnel, un droit additionnel.

Droit fixe.

Le droit fixe est établi en raison du chiffre de la population de la commune où le commerce est exercé et d'après la nature de la profession, les diverses professions étant réparties en huit classes. Ce droit varie de 1 à 400 francs.

(1) Proposition de loi modifiant le régime fiscal institué par les lois des 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917, et supprimant la taxe de luxe et l'impôt sur le chiffre d'affaires, présentée par MM. Victor Constant — Haute-Loire, — Manceau, Georges Ancel, Henri Aiguier, About, Anquetil, etc., députés. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1922, Annexe n° 4.427, p. 1313 et suiv.

Droit proportionnel.

Le droit proportionnel, qui porte sur la valeur locative des locaux professionnels, diffère du droit proportionnel de la patente en ce qu'il ne porte sur la valeur locative de la maison d'habitation que lorsque cette dernière est utilisée pour l'exercice du commerce. Le taux de ce droit varie du centième au quinzième de la valeur locative, qui est déterminée soit au moyen de baux authentiques ou de déclarations de locations verbales, soit par comparaison, soit par voie d'appréciation.

Ces deux droits constituent le principal de l'impôt.

Droit additionnel.

Le droit additionnel, qui remplace les anciens centimes additionnels généraux, est calculé en multipliant le principal par un coefficient, variable suivant les professions, et qui est fixé tous les trois ans par une Commission spéciale.

La réforme aurait, en outre, une répercussion sur l'impôt global, en ce sens que le contribuable auquel elle s'appliquerait n'aurait pas à faire, au titre de ce dernier impôt, de déclaration pour ses revenus commerciaux, qui seraient en la circonstance évalués à 4 fois le montant de l'impôt cédulaire (1). M. Victor Constant admet toutefois que le contribuable dont le bénéfice réel serait inférieur au bénéfice évalué forfaitairement, pourrait demander à être cotisé à l'impôt général d'après le bénéfice qu'il a effectivement réalisé.

§ 2. — Appréciation critique.

Une critique de la proposition Victor Constant a été faite par M. Bodin (2). Cet auteur constate d'abord que la patente en principal s'est élevée en 1913 à 117.913.018 francs et que les

(1) Cette proportion a dû être déterminée à l'aide du raisonnement suivant : le taux de l'impôt sur les bénéfices commerciaux est de 8 % ; or, le nouvel impôt devant être trois fois plus élevé — voir les chiffres indiqués plus loin — représentera donc 24 %, soit le quart, environ, du bénéfice. Par suite, en multipliant par 4 le montant de l'impôt, on doit retrouver approximativement le bénéfice.

(2) *Op cit.*, p. 69 et suiv.

trois impôts dont la proposition vise la suppression ont produit, en 1921, 2.672.606.600 francs. Il s'ensuit que pour obtenir le rendement de 1921 il faudrait multiplier le produit du principal de la patente en 1913 par un coefficient qui serait de :

$$\frac{2.672.606.600}{117.913.018} = 22,70.$$

Mais comme M. Bodin prévoit que le rendement des trois impôts supprimés aurait fini par atteindre le chiffre de 4.500.000.000, le coefficient à appliquer à l'ancienne patente devrait être en fin de compte de :

$$\frac{4.500.000.000}{117.913.018} = 38,17.$$

—Et puisque, d'après M. Victor Constant, les coefficients devraient varier suivant la profession, « on peut considérer, déclare M. Bodin, qu'ils seraient susceptibles d'être compris entre 15 et 30 dans le premier cas et entre 25 et 50 dans le second. »

Si maintenant nous prenons le rendement total de la patente en 1913, qui a été de 302.989.296 francs et si au rendement des trois impôts supprimés nous ajoutons les sommes encore imposées au titre de la patente en 1921, soit 573.888.930 francs, ce qui donnerait, en envisageant le rendement en 1921, la somme de 3.246.495.530 francs et, en envisageant le rendement escompté, la somme de 5.073.888.930 francs, les coefficients à appliquer aux impositions totales de 1913 seraient de :

$$\begin{aligned} \frac{3.246.495.530}{302.989.296} &= 10,07, \text{ --- rendement actuel.} \\ \frac{5.073.888.930}{302.989.296} &= 16,74, \text{ --- rendement escompté.} \end{aligned}$$

En moyenne, selon M. Bodin, il faudrait donc multiplier la patente totale de 1913 par 10,07 ou 16,74, mais les coefficients devant varier suivant les professions, il faudrait tabler, en réa-

lité, sur des taux allant de 5 à 15 dans le premier cas et de 10 à 24 dans le second.

Et voilà enfin la conclusion de M. Bodin : « Si l'on considère, dit-il, qu'une enquête effectuée avant la guerre a révélé que la patente atteignait les bénéfices des contribuables dans une proportion qui variait de 0,50 à 6 %, on s'aperçoit immédiatement, à s'en tenir aux moyennes, que l'impôt proposé représenterait, suivant les cas, de 5 % à 60 % ou de 8 % à 100 % du bénéfice. Même en tenant compte, ajoute M. Bodin, des corrections que pourrait permettre d'apporter à ces différences formidables la latitude laissée à la Commission de faire varier les coefficients, il paraît douteux qu'on puisse arriver à un résultat acceptable. Les intéressés eux-mêmes seraient sans doute les premiers à réclamer contre les conséquences d'un tel système, si l'expérience en était jamais faite. » (1).

L'impôt commercial unique se heurterait d'ailleurs, à notre avis, à des difficultés d'ordre pratique provenant de ce que la même somme demandée en une seule fois par le fisc au contribuable rentrera certainement bien moins facilement que si elle était demandée en plusieurs fois au titre de trois impôts différents.

Enfin nous critiquons le fait que le contribuable aurait le droit d'être imposé au titre de l'impôt général sur le revenu, en raison de son bénéfice réel si celui-ci se trouve inférieur au bénéfice évalué forfaitairement; une telle option, tout en étant contraire au principe du forfait, aboutirait sans aucun doute à un régime de moindre imposition dont souffrirait notre budget.

Nous rangeant une fois de plus à l'opinion de M. Bodin, nous ne croyons pas, pour les motifs qui précèdent, devoir nous rallier à la proposition Victor Constant.

(1) La Commission à laquelle il est fait allusion serait, en vertu de l'article 7 du projet de loi, instituée par décret rendu sur la proposition des ministres des finances et du commerce. Un tiers de ses membres serait nommé sur la présentation des présidents des chambres de Commerce, un autre tiers le serait sur la présentation des organisations syndicales et grands groupements des divers commerces et industries, ou à défaut, pour ces deux catégories, sur la présentation du ministre du commerce et de l'industrie. Elle devrait, d'après l'article 6, en vue de la détermination du droit additionnel, fixer des coefficients à taux plural pour chaque catégorie de professions.

SECTION V

LA PROPOSITION D'AUBIGNY (1).

§ 1^{er}. — Les idées directrices de la réforme.

Deux idées dominent le sens de la réforme proposée par M. d'Aubigny :

D'abord, c'est cette même idée, qui a inspiré la proposition de loi de M. Victor Constant, et qui consiste à ne préconiser qu'une réforme tout à fait partielle, puisque celle-ci ne viserait qu'une cédula, la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, et ne s'appliquerait même pas à tous les contribuables imposés au titre de cette cédula; seuls encore les patentables du tableau A seraient pris en considération. Pourquoi l'ancien Sous-Secrétaire d'Etat aux Finances commence-t-il ainsi par le petit et moyen commerce ? Il nous le fait savoir dès le début de l'exposé des motifs de sa proposition de loi dans les termes ci-après :

« Nous nous sommes attachés à résoudre tout d'abord le problème pour les petits et moyens commerçants. La réforme de la législation nous paraît particulièrement urgente à l'égard de ces contribuables.

» Il ne faut pas perdre de vue, en effet, que les petits et moyens commerçants constituent l'armature de notre petite bourgeoisie française. Leurs qualités de travail, d'ordre et d'économie sont à la base de la prospérité du pays et elles assurent, pour une large part, cette stabilité politique et sociale,

(1) Proposition de loi tendant à remplacer pour les patentables du petit et du moyen commerce — tableau A, — l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux par une taxation forfaitaire, présentée par MM. d'Aubigny, Isaac, Saumande, Chassaing-Goyon, Léon Baréty, René Lefebvre — Nord — députés. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, S. E., 1922, Annexe n° 4550, p. 291 et suiv.

dont la démocratie française donne aujourd'hui l'exemple au monde. »

La seconde idée directrice de la réforme est à la fois d'ordre historique et économique. Comme nous l'avons vu au début de cet ouvrage (1), c'est un fait que depuis la loi du 1^{er} brumaire an VII et d'une manière encore plus nette depuis les lois de 1817, 1818 et 1819 le législateur a, en matière de patente, fait toujours une différence entre le petit et moyen commerce d'une part, pour lequel un système d'imposition dit « forfaitaire » avait été adopté, et le haut-commerce et l'industrie d'autre part pour lesquels le législateur avait organisé un système d'imposition dit « des signes extérieurs ». Or, selon M. d'Aubigny, cette distinction historique s'explique économiquement. Il déclare en effet dans son exposé des motifs :

« Au début du xix^e siècle, le loyer des capitaux concourant à la production du bénéfice commercial était en grande partie représenté dans les commerces habituels par la valeur locative des bâtiments. En outre, la combinaison du capital et du travail s'opérait selon une proportion à peu près identique pour toutes les exploitations commerciales. Le facteur « travail » dans la détermination du bénéfice, pouvait donc n'être retenu que pour sa qualité, puisqu'il variait en quantité sensiblement comme la valeur locative. D'autre part, le commerce de cette époque était représenté à peu près exclusivement par des « marchands tenant boutique ou magasin », et toutes les professions qualifiées commerciales avaient donc ce caractère commun que l'affluence des acheteurs constituait leur principal élément de prospérité.

« L'imposition forfaitaire se trouvait en définitive basée sur le rôle du capital utilisé par l'entreprise, sur le rendement moyen du travail dans la profession et sur l'importance des débouchés. Ainsi était atteint le but du législateur, qui était de se rapprocher le plus possible de la réalité de l'impôt...

« Tout différent est le principe particulier d'imposition que nous voyons surgir dans la loi du 1^{er} brumaire an VII, en ce

(1) V. p. 21.

qui concerne l'industrie et le haut-commerce. Il ne s'agit plus pour ces entreprises économiques d'un caractère nouveau d'établir une imposition sur des forfaits et des moyennes. Le législateur se propose d'atteindre le bénéfice réel annuel par des taxes variables sur certains signes de la faculté de production qui n'entraînent néanmoins aucune vérification comptable. Le problème fiscal devient d'ailleurs d'une complexité beaucoup plus grande par suite des conditions nouvelles et inégales dans la combinaison du capital et du travail et par la variété infinie des débouchés et des marchés. »

Si les lois de 1817, 1818 et 1819 devaient nous donner des précisions sur ces diverses taxes (1), il fallait, déclare M. d'Aubigny, « arriver à la loi de 1844 pour voir apparaître la division définitive en tableaux : le tableau A, correspondant à une taxation forfaitaire du petit et du moyen commerce, le tableau C, instituant une taxation de l'industrie sur les signes extérieurs, et le tableau B, combinant tant bien que mal les deux systèmes pour trente-trois professions du haut-commerce et de la banque. »

Cependant M. d'Aubigny note que, sur un point, la loi de 1844 a confondu le système du forfait et celui des signes extérieurs; tandis qu'en effet, d'après la loi du 1^{er} brumaire an VII, la valeur locative de l'habitation personnelle n'était pas soumise au droit proportionnel pour les patentables du tableau A, d'après la loi de 1844, au contraire, la valeur locative de l'habitation personnelle était un élément de la patente dans tous les tableaux. Or, un tel indice est, dit avec raison M. d'Aubigny, « un signe extérieur de prospérité indépendant des conditions intrinsèques de l'exploitation — bases du forfait — ».

Et si la méthode d'imposition dite « des signes extérieurs » a donné de moins bons résultats que la méthode dite « forfaitaire », c'est, d'après M. d'Aubigny, « parce que l'estimation de la productivité d'une entreprise n'a été fondée pour chaque espèce de profession des tableaux B et C que sur un seul indice,

(1) Aux dires de M. d'Aubigny, en effet, il y eut auparavant « une période d'incertitude complète touchant la détermination du caractère des taxes variables, qui furent fixées pendant quelque temps par l'Administration seule. »

tel par exemple, pour une industrie, le nombre des ouvriers, et, pour une autre, le nombre des machines, tandis que par ailleurs, le rôle du capital dans la production du bénéfice était déterminé sans tenir suffisamment compte des différences de productivité de l'outillage. »

Des observations précédentes, il résulte que si les conditions d'exercice du petit et moyen commerce n'ont pas changé, il est logique que ce dernier continue à être traité suivant un régime différent de celui du haut commerce et de l'industrie. Or, M. d'Aubigny affirme que ces conditions d'exercice « ne se sont guère modifiées » ; et il se trouve ainsi tout naturellement amené à conclure que le régime de la déclaration contrôlée appliqué à l'heure actuelle au petit et moyen commerce ne doit pas être maintenu. Avec un système d'imposition forfaitaire il est, selon lui, encore possible de connaître assez approximativement le bénéfice commercial de cette catégorie de contribuables.

§ 2. — « L'impôt sur les bénéfices commerciaux

basé sur le forfait de la patente et du chiffre d'affaires. »

Déposée quelques jours après celle de M. Victor Constant, la proposition d'Aubigny, visant la modification de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, laisse subsister la taxe de luxe et l'impôt sur le chiffre d'affaires. M. d'Aubigny préconise encore un système d'imposition inspiré par la législation des patentes pour les patentables du tableau A. Seulement, au lieu de faire jouer un coefficient variable suivant les professions, il charge une commission d'établir directement les bases d'imposition et il crée un droit calculé en fonction du chiffre d'affaires.

L'impôt proposé comprend trois droits : un droit fixe, un droit proportionnel et un droit complémentaire.

Droit fixe.

Le droit fixe est établi d'après un tarif général qui prendrait en considération la nature de la profession exercée et la population de la commune où se trouve l'exploitation. Ce droit,

au lieu d'être obtenu en multipliant le droit fixe actuel de la patente par un coefficient approprié, serait calculé par la Commission qui est déjà chargée de la détermination des coefficients applicables au chiffre d'affaires pour l'évaluation des bénéfices industriels et commerciaux. Les diverses professions seraient, pour l'établissement de ce droit, réparties en huit classes différentes tarifées conformément à neuf catégories en raison du chiffre de la population de la commune où le commerçant exerce. D'après M. d'Aubigny, le tableau figurant dans la loi du 19 avril 1905 et qui comprend 72 forfaits généraux offre « une classification suffisante pour différencier minutieusement les diverses catégories du petit et du moyen commerce ». Quant à « l'opération plus délicate du classement, dit M. d'Aubigny, c'est-à-dire de l'application au contribuable d'une classe du tarif », elle est basée « sur la définition légale des professions — d'après la nomenclature du tarif des patentes qui ne comprend pas moins de 2.000 définitions — et sur une jurisprudence très abondante, fruit d'un siècle d'expériences et d'observations pratiques » (1).

(1) « Des distinctions très nombreuses, continue M. d'Aubigny, en résultent suivant la nature des ventes, des procédés employés dans le commerce, l'importance de l'établissement. Ces divers éléments d'appréciation sont parfois combinés et il n'y a qu'à considérer les quelques exemples que nous donnons ci-après pour se convaincre de l'étude approfondie qui a servi de base à cette taxation. »

Entre autres exemples, M. d'Aubigny cite celui des débitants de boisson. « Les débitants de boisson, dit-il, sont classés dans diverses catégories, selon l'importance de l'établissement, la nature des consommations vendues et le prix de ces consommations. Ils sont cabaretiers — 6^e classe — si l'établissement est modeste. Ils passent dans la 5^e classe s'ils possèdent un ou plusieurs billards; dans la 4^e si l'installation est plus luxueuse. Par exemple est imposable comme cafetier — 4^e — un contribuable qui vend habituellement du vin, de la bière, du café, du vermouth, de l'absinthe, de l'eau-de-vie et des liqueurs de diverses natures et qui exerce dans une salle convenablement ornée et meublée. Le fait que le contribuable aurait un billard et vendrait du vin, des liqueurs et du café ne saurait toutefois, à lui seul, motiver l'imposition de la 4^e classe; on doit prendre en considération la disposition et l'aménagement du local, le mobilier qui le garnit, les objets de consommation, etc. Si le cafetier vend des glaces, il doit être qualifié de glacier-limonadier — 3^e classe — et dans le cas où il donne habituellement des concerts vocaux ou instrumentaux, c'est un exploitant de café-concert ou de café-spectacle — 1^{re} classe.

« A cette profession, dit ensuite M. d'Aubigny, se rattache celle de marchand de vin qui précise par ses caractéristiques les éléments précédents et qui complète la classification. Le marchand de vin en gros — 1^{re} classe — est celui qui vend par pièces ou paniers des vins fins, soit aux marchands en détail et aux cabaretiers, soit aux consommateurs; le marchand de vin en détail — 4^e classe —

Droit proportionnel.

Le droit proportionnel est basé uniquement sur la valeur locative des locaux professionnels. En outre, il ne s'agirait pas ici d'une valeur locative déterminée à l'aide d'actes de location ou, à défaut, par comparaison; c'est la valeur locative servant de base à l'impôt foncier et résultant des révisions décennales qui serait prise en considération.

Droit complémentaire.

Le droit complémentaire est créé pour remédier aux inégalités de l'ancienne patente et a pour base le chiffre d'affaires. Le chiffre d'affaires dont il serait tenu compte serait le même que celui qui sert à la perception de la taxe en vertu des lois et règlements en vigueur. Et pour les contribuables ne bénéficiant pas du forfait, c'est-à-dire pour ceux qui font plus de 120.000 francs ou de 30.000 francs, suivant les cas, le droit serait basé sur la moyenne des chiffres d'affaires des cinq dernières années ou sur la moyenne des chiffres d'affaires réalisés depuis le début de l'exploitation, si celle-ci dure depuis moins de cinq ans (1).

Mais M. d'Aubigny entend que le contribuable conserve le bénéfice de l'option entre l'imposition forfaitaire et l'imposition d'après son bénéfice réel : « Les contribuables soumis à la taxation forfaitaire conservent à titre transitoire pendant cinq ans le droit, si cela leur est avantageux, d'être imposés d'après

est celui qui vend pour la consommation hors de chez lui; s'il donne à boire chez lui et qu'il tienne un billard il appartient à la 5^e classe; s'il ne tient pas de billard il appartient à la 6^e classe. Enfin le débitant de vin au petit détail est celui qui vend au pot et à la bouteille pour la consommation hors de chez lui; il est classé à la 7^e classe, ainsi que le marchand de lie de vin ».

(1) Il convient de faire remarquer ici que d'après la législation en vigueur, la dispense de fournir un relevé mensuel est accordée, sur leur demande et moyennant le versement d'un forfait annuel, aux redevables dont le chiffre d'affaires n'a pas excédé pendant l'année précédente, 120.000 francs, s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, denrées, fournitures et objets à emporter ou à consommer sur place et de fournir le logement, ou 30.000 fr., s'il s'agit d'autres redevables. Dans ce cas, le paiement a lieu par quart tous les trois mois. — Loi 25 juin 1920 — art. 67 — et loi 30 mars 1923 — art. 13.

leur bénéfice réel, pourvu qu'ils demandent pour ces cinq exercices à être soumis à l'impôt dans les conditions prévues par l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917. De même, ils pourront obtenir à la fin de la même période, par voie de réclamation, une réduction proportionnelle sur le chiffre total des impôts perçus, s'ils peuvent établir que les impositions des cinq années antérieures d'après le bénéfice réel produisaient un chiffre total inférieur à la taxation forfaitaire pendant la même période. »

— Proposition de loi, art. 6.

Quant à la répercussion de la réforme sur l'impôt global, les contribuables seraient frappés au titre de cet impôt d'après un revenu forfaitaire évalué à douze fois le montant de l'impôt cédulaire.

Le taux du droit proportionnel et du droit complémentaire devant être, comme celui du droit fixe, établi par la Commission instituée par l'article 8 de la loi du 31 juillet 1917, comment cette Commission évaluera-t-elle les trois droits précités ? L'article 3 de la proposition de loi nous dit qu'elle établira « un tarif du droit fixe, du droit proportionnel et du droit complémentaire, tel que le total de ces droits représente en moyenne l'impôt actuellement perçu sur le bénéfice net réel. Toutefois, ajoute cet article, l'ensemble du droit fixe et du droit proportionnel devra atteindre 60 % au moins et 80 % au plus du montant de l'impôt sur le bénéfice réel. Ce tarif, nous dit encore l'article 3, sera soumis à l'approbation du Parlement et révisé tous les cinq ans. »

Le taux de l'impôt serait de 8 %. Or, comme l'impôt serait censé représenter 8 % du revenu moyen et normal, il suffirait, pour connaître ce revenu présumé, de multiplier le total des trois droits — c'est-à-dire l'impôt — par le coefficient 12,5, car 12,5 multiplié par 8 donne 100. Par exemple, un contribuable pour lequel le total des trois droits serait de 1.000 francs serait considéré comme ayant un revenu moyen et normal de 12.500 francs.

Enfin, M. d'Aubigny fait une situation spéciale à deux sortes de contribuables compris dans le tableau A des patentes : les fabricants et les patentables des 7^e et 8^e classes.

Pour que les fabricants figurant au tableau A des patentes puissent bénéficier de la taxation forfaitaire, il faudra que leur chiffre d'affaires moyen annuel ne dépasse pas 300.000 francs. En vertu du tarif légal des patentes, celui dont la profession figure au tableau A et consiste dans un travail de fabrication, de confection ou de main-d'œuvre, lorsqu'il travaille pour le commerce et qu'il occupe plus de dix ouvriers, disséminés ou réunis dans un même établissement, doit être imposé en suivant les règles du tableau C. Or, M. d'Aubigny estime que la limite formée par le chiffre maximum de dix ouvriers n'est pas suffisante; c'est pourquoi, comme seconde limite, il exige que le chiffre d'affaires ne soit pas supérieur à 300.000 francs; et il explique cette disposition spéciale par le fait que « si l'on applique, dit-il, le coefficient maximum actuel des fabricants à ce chiffre d'affaires, on obtient un bénéfice de 45.000 francs, et on peut considérer que, dans la pratique, la plupart des industries travaillant pour un bénéfice inférieur à ce chiffre trouvent leurs débouchés sur les marchés locaux. » Et M. d'Aubigny ajoute : « Le forfait limité seulement par le nombre des ouvriers ne peut pas être étendu à l'industrie. Si en effet pour le petit et le moyen commerce le travail et le capital se combinent à peu près de façon semblable, il n'en est pas de même dans l'industrie et tel fabricant de précision, par exemple, peut réaliser avec dix ouvriers des bénéfices considérables que le classement du tableau A ne permet pas d'imposer à leur juste valeur. »

En ce qui concerne les patentables des 7^e et 8^e classes, M. d'Aubigny note que « d'une façon générale, on constate que l'imposition forfaitaire proposée est supérieure à l'imposition actuelle pour les tout petits détaillants. Cela tient, dit-il, aux dégrèvements à la base pratiqués dans le régime actuel. » Il ajoute cependant qu'« il n'y a pas lieu de revenir sur cet avantage concédé par la loi à ces contribuables, surtout au moment où l'on exempte les salariés d'un minimum élevé considéré comme indispensable à la vie. » C'est ce qui explique qu'à l'égard des petits détaillants des 7^e et 8^e classes du tableau A l'imposition forfaitaire se composerait seulement du droit fixe.

§ 3. — La valeur de la réforme proposée.

Nous plaçant ici à trois points de vue, nous nous poserons les questions suivantes : 1° Que pourrait-on attendre de cette réforme quant au rendement de l'impôt ? 2° Dans quelle mesure permettrait-elle d'obtenir une juste répartition des charges ? 3° Supprimerait-elle l'inquisition fiscale ?

Cependant nous ferons auparavant une observation d'ordre plus particulier, à savoir que nous rejetons le droit pour le contribuable d'opter entre l'imposition d'après le système du forfait et l'imposition d'après le bénéfice réel ainsi que le droit de réclamer au bout des cinq années qui suivront la mise en vigueur de la loi une réduction proportionnelle sur le chiffre total des impôts perçus, lorsque les impositions de ces cinq années évaluées d'après le bénéfice réel auront donné un produit inférieur à la taxation forfaitaire pendant la même période. Ce système, contraire au véritable forfait, risquerait de priver l'Etat de recettes absolument indispensables.

Ceci dit, passons aux idées générales que nous nous sommes proposé d'étudier.

Le rendement de l'impôt.

D'après M. d'Aubigny, la réforme qu'il propose ne changerait pas sensiblement le produit de l'impôt actuel, car elle rendrait possible une évaluation approximative du bénéfice réel du commerçant. « Lorsque, dit-il, pour des classes très nombreuses de contribuables, les conditions de la production sont identiques et les conditions de vente sont les mêmes, il n'y a aucune raison pour qu'un forfait ne réalise pas une imposition proportionnelle aux facultés de chacun, et dès lors il n'est pas bien difficile d'établir un tarif qui procure au Trésor un produit moyen égal à l'imposition du bénéfice réel ».

M. d'Aubigny ne se contente pas à ce sujet de simples affirmations à l'égard desquelles le lecteur pourrait demeurer plus ou moins sceptique: il essaye, et c'est là un point intéressant,

d'appliquer les principes de sa réforme à des contribuables dont la situation fiscale, vérifiée par les agents de l'Administration, a été reconnue conforme à la vérité. Il nous dit notamment :

« Pour toutes les professions rattachées au commerce de l'épicerie, un rehaussement de sept fois le principal de la patente et un droit complémentaire de deux millièmes du chiffre d'affaires permet dans beaucoup de cas d'approcher de l'impôt théorique, avec une erreur inférieure à celle qui résulterait de l'imposition directe du bénéfice calculé d'après la méthode actuelle des coefficients.

« Un épicier en détail exerçant à Paris a déclaré en 1921 un bénéfice net de 25.520 francs qui a été vérifié. Le contribuable a donc été inscrit au rôle de l'impôt cédulaire pour une taxation de 1.811 fr. 60. Son chiffre d'affaires correspondant à ce bénéfice s'élevait à 319.000 francs. Le tableau des coefficients indique pour cette profession que le rapport du chiffre d'affaires au bénéfice varie entre 5 et 12 %, permettant de fixer le bénéfice imposable entre 15.950 francs et 38.280 francs. Une simple variation de 1 % dans le choix du coefficient représente donc une variation de 3.190 francs sur le bénéfice imposable et de 255 fr. 20 sur le chiffre d'impôt. En supposant que le contrôleur soit capable de déterminer le coefficient à 1 % près, on lui laisse une marge d'erreur sur l'impôt de 255 fr. 20.

« Ce contribuable est imposable à la patente dans la cinquième classe du tableau A qui, à Paris, comporte un droit fixe de 50 francs; il est imposé, en outre, au droit proportionnel du trentième sur son loyer qui est de 3.030 francs, soit de 101 francs. L'imposition forfaitaire dont nous préconisons l'adoption sera donc ainsi établie :

Patente rehaussée, 151×7 = 1.057

Taxe complémentaire sur le chiffre d'affai-

res, $319.000 \times 20 \%$ = 638

TOTAL = 1.695

« La différence avec l'impôt perçu en 1921, conclut M. d'Aubigny, est de 116 francs, très inférieure, par conséquent, à l'er-

reur minimum que peut commettre le contrôleur, entre les deux coefficients voisins. »

Cet exemple nous montre que la réforme serait susceptible de maintenir ou à peu près le rendement de l'impôt. Mais la possibilité d'un rendement bien moindre étant écartée, il nous faut maintenant considérer la réforme au regard de la justice fiscale.

La répartition des charges.

A ce point de vue, M. d'Aubigny déclare : « On a fait bien souvent aux patentes du tableau A le reproche justifié de ne contenir aucun élément permettant de différencier deux entreprises identiques, situées dans un même lieu, lorsque l'une travaille et l'autre ne fait rien. Dans le même ordre d'idées, on a regretté bien souvent que le contrôleur ne soit pas guidé dans son classement par un élément correspondant à l'activité réelle du commerce. Nous avons cru répondre à ces objections en introduisant le chiffre d'affaires dans les facteurs de l'impôt. »

Seulement, si la proposition de M. d'Aubigny utilise le chiffre d'affaires pour déterminer l'assiette de l'impôt, une troisième question se pose : la réforme supprimerait-elle l'inquisition fiscale ?

L'inquisition fiscale.

M. d'Aubigny nous fait remarquer à ce sujet que le chiffre d'affaires a, dans sa proposition, « un caractère accessoire dans la détermination générale du forfait » et « qu'il ne pourra en aucune façon servir à la recherche du bénéfice réel. D'ailleurs, ajoute-t-il, aucune inquisition ne sera à redouter de ce chef, si le Parlement adopte, comme cela paraît certain, les modifications à la législation actuelle tendant à établir la perception du chiffre d'affaires sur une évaluation forfaitaire ».

La suppression de l'inquisition fiscale est donc, dans la proposition d'Aubigny, subordonnée à la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires selon un mode d'imposition forfaitaire.

Mais, quelques mois plus tard, le Comité National d'Etude des Finances publiques allait reprendre en la modifiant cette proposition de loi.

SECTION VI

LA PROPOSITION DU COMITÉ NATIONAL D'ETUDE DES FINANCES PUBLIQUES.

Dans la *Journée Industrielle* du 9 janvier 1923, paraissait, avec son exposé des motifs, une proposition de loi émanant du Comité National d'Etude des Finances publiques (1). Cette proposition, elle encore, vise uniquement la suppression de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux tel qu'il est organisé actuellement pour les patentables du tableau A et son remplacement par un impôt forfaitaire inspiré en partie par la proposition d'Aubigny. « Le texte que nous vous proposons, dit en effet l'exposé des motifs, diffère, en définitive, assez sensiblement de celui de M. d'Aubigny. Mais, ajoute-t-il, il le rappelle aussi en plus d'un point et il eût peut-être été moins vite et moins solidement établi si des travaux antérieurs ne l'avaient préparé. Il convient de rendre à chacun ce qui lui est dû. »

§ 1^{er}. — Exposé du système.

L'impôt proposé comprend quatre droits : un droit fixe, un droit proportionnel, un droit complémentaire et un droit accessoire.

(1) M. Alfred Hirsch, président de ce Comité et vice-président du Comité Républicain du Commerce, de l'Industrie et de l'Agriculture, devait, le mois suivant, faire à la Section nantaise de ce groupe une analyse de la proposition que nous allons étudier, *Journée Industrielle*, n° du 20 février 1923.

Droit fixe.

Le droit fixe est établi d'après un tarif général et basé à la fois sur la nature de la profession et la densité de la population. Basé sur le chiffre de la population, ce droit serait censé varier avec l'importance de la clientèle.

Droit proportionnel.

Le droit proportionnel est basé exclusivement sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice de la profession; mais la valeur locative prise en considération serait la même qu'en matière d'impôt foncier et serait, par conséquent, révisée tous les dix ans. Le Comité entend ainsi tenir compte des anomalies que présente le taux actuel des loyers et qui rendent impossible l'utilisation du loyer véritable.

Non seulement pour obtenir avec le nouvel impôt un rendement aussi important que celui fourni par le régime actuel d'imposition, mais aussi pour frapper plus exactement le revenu du contribuable, le Comité ajoute deux autres droits : le droit complémentaire et le droit accessoire.

Droit complémentaire.

Le droit complémentaire est fixé en raison de la valeur du fonds d'industrie ou de commerce.

Droit accessoire.

Le droit accessoire est basé sur le nombre des personnes employées en sus de la personne même de l'exploitant et des membres de sa famille au-dessous de trois.

Comment, maintenant, va-t-on évaluer le revenu moyen de chaque contribuable ? « Les tarifs du droit fixe, du droit proportionnel, du droit complémentaire et du droit accessoire, dit l'exposé des motifs, seront établis par une commission spéciale, de manière à ce que leur total représente, en moyenne, l'impôt actuellement perçu sur le bénéfice net réel. En multipliant par le coefficient 12,5 le total de ces quatre droits, on aura, pour chaque contribuable, son revenu moyen. » La commission à

laquelle il est fait allusion est la même que celle mentionnée dans la proposition d'Aubigny : c'est la commission instituée par l'article 8 de la loi du 31 juillet 1917 pour évaluer les coefficients applicables au chiffre d'affaires dans le calcul des bénéfices industriels et commerciaux. Mais l'article 3 de la proposition nous dit, en outre : « Toutefois, l'ensemble du droit fixe et du droit proportionnel devra atteindre 60 % au moins et 80 % au plus du montant de l'impôt sur le bénéfice réel actuellement perçu. » Le droit complémentaire et le droit accessoire varieraient par conséquent ensemble dans une proportion allant de 40 % à 20 % de l'impôt. Le taux de l'impôt serait de 8 % ; et les tarifs des différents droits, révisés tous les cinq ans, devraient être approuvés par le Parlement.

La proposition de loi prévoit que le revenu de l'assujetti pourra être sensiblement inférieur au revenu évalué forfaitairement ; elle décide alors que si la différence excède 20 % du revenu véritable, le contribuable pourra obtenir un dégrèvement pourvu qu'il fasse la preuve de ses allégations. C'est pourquoi, en vertu de l'article 7, il serait institué des commissions de taxation destinées à trancher ces cas particuliers. Les réclamations contre les décisions de ces commissions seraient jugées par le Conseil de préfecture et en appel par le Conseil d'Etat.

Notons enfin que les contribuables bénéficiant du nouvel impôt pourraient déclarer au titre de l'impôt global leur revenu forfaitaire, calculé comme nous venons de l'indiquer.

§ 2. — La valeur de la réforme proposée.

La proposition de loi du Comité National d'Etude des Finances publiques ressemblant sensiblement à celle de M. d'Aubigny, la question qui se pose immédiatement à notre esprit est la suivante : la réforme proposée par le Comité est-elle supérieure à celle préconisée par M. d'Aubigny ?

Il convient tout d'abord de rechercher la différence principale qui existe entre les deux propositions de loi.

L'idée générale que l'on retrouve dans chacun des quatre droits qui servent de base à l'impôt dans la proposition du Comité est que les indices sur lesquels ils reposent n'ont aucun caractère de mobilité. Le droit fixe, en effet, est calculé d'après la nature de la profession et le chiffre de la population, éléments essentiellement stables. La valeur locative des locaux commerciaux, base du droit proportionnel, ne serait évaluée que tous les dix ans. Enfin, la valeur du fonds d'industrie ou de commerce et le nombre des personnes employées, bases du droit complémentaire et du droit accessoire, sont encore des éléments relativement stables. Or, ce sont ces deux derniers indices qui remplacent la prise en considération du chiffre d'affaires, élément plus mobile, constitutif du droit complémentaire dans la proposition d'Aubigny, et c'est là le point qui forme la différence essentielle existant entre les deux propositions.

Que vaut-il donc mieux prendre en considération : le chiffre d'affaires ou la valeur du fonds de commerce et le nombre des employés ? Il faut bien reconnaître que le chiffre d'affaires est plus susceptible de nous donner une idée exacte du revenu de l'entreprise. Mais nous avons vu que, sous notre régime fiscal en vigueur, l'utilisation du chiffre d'affaires entraîne une vérification comptable qui ne peut être que plus ou moins inquisitoriale. Ainsi, le fait pour la proposition d'Aubigny de tenir compte du chiffre d'affaires la rend incapable d'abolir complètement l'inquisition fiscale à laquelle sont soumis les petits et moyens commerçants, sauf au cas, toutefois, où il interviendrait auparavant une réforme basant sur un forfait la taxe sur le chiffre d'affaires elle-même. Aussi est-ce sous cette dernière réserve que nous considérons la proposition d'Aubigny comme supérieure à celle du Comité National d'Etude des Finances publiques. Remarquons cependant encore que le chiffre d'affaires permettrait de différencier deux fonds cotés au même prix et à signes extérieurs identiques.

CHAPITRE DEUXIÈME

L'imposition forfaitaire du petit commerce, les travaux préparatoires et le vote de la réforme.

Le 25 juin 1923, au cours d'une réunion tenue à Brive par la Fédération des commerçants et industriels de l'arrondissement, M. de Lasteyrie, Ministre des Finances, déclarait :

« Je reconnais que les commerçants et les industriels peuvent avoir quelque droit de se plaindre de la complication du régime fiscal auquel ils sont assujettis et de la multiplicité des contrôles de toute nature qu'ils sont obligés de subir.

» Dans l'état actuel de nos finances, il ne peut être question d'entrer dans la voie des dégrèvements d'impôts, mais il m'apparaît comme absolument nécessaire d'accorder au commerce et à l'industrie, plus spécialement au petit commerce, certaines des simplifications et des améliorations qu'il réclame. Je crois que nous pouvons faire droit à ces desiderata en entrant largement dans la voie des forfaits. Nous y sommes entrés en ce qui concerne le chiffre d'affaires. Tous les commerçants et industriels dont le chiffre d'affaires est inférieur à 120.000 francs peuvent bénéficier de ce régime. Il n'est nullement impossible de concevoir qu'un régime analogue soit institué pour les petits commerçants leur donnant la faculté, quand ils le désireront, d'être taxés sur des bases forfaitaires, et non plus

comme actuellement sur les chiffres des bénéfices réels presque impossibles à déterminer avec précision (1). »

Le Ministre des Finances annonçait, en outre, qu'il allait créer une Commission, dans laquelle les intéressés seraient représentés, pour procéder à l'étude de la question (2).

Un arrêté ministériel en date du 21 juillet 1923 a institué, en effet, au Ministère des Finances, une commission composée de membres du Parlement, de fonctionnaires et de représentants des groupements commerciaux, et chargée d'étudier le fonctionnement des impôts qui frappent le commerce et l'industrie ainsi que les réformes qui pourraient éventuellement leur être apportées (3). Cette commission s'étant, dans sa séance du

(1) *Journée Industrielle*, n° du 26 juin 1923.

(2) Quelques jours auparavant, le 19 juin, M. de Lasteyrie avait fait au Sénat la déclaration suivante :

« Dans le monde du petit commerce existe un certain mécontentement. Le ministre des finances ne peut l'ignorer et doit reconnaître en toute bonne foi que ce mécontentement n'est pas toujours injustifié, qu'il repose souvent sur des causes réelles. Je déclare très nettement que, pour ces petits commerçants, tout en restant dans le cadre des impôts actuels, nous devons rechercher la possibilité d'établir des impositions forfaitaires... »

» Je crois, Messieurs, que des mesures de cette nature seraient favorablement accueillies par les intéressés, et que, sans diminuer en rien les ressources du Trésor, elles apporteraient à notre petit commerce et à notre petite industrie — si dignes et si méritants — un soulagement qui leur serait précieux. J'ai l'intention d'étudier, cet été, des propositions dans ce sens et de vous en saisir dès la rentrée. » (*Marques d'approbation*). — Discussion du projet de loi, adopté par la Chambre des députés, portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1923. — *J. Off.*, Sénat, *Déb. parl.*, 1923, 1^{re} séance du 19 juin, p. 932.

(3) Cette Commission, placée sous la présidence de M. de Lasteyrie, Ministre des Finances, était composée de MM. d'Aubigny, sous-secrétaire d'Etat; Deligne, directeur général de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre; Borduge, directeur général des Contributions indirectes; Baudouin-Bugnet, directeur général des Contributions directes; de Margerie, directeur du contrôle des Administrations financières et de l'Ordonnancement; Fournier, inspecteur des Finances; Mascuraud, sénateur, président d'honneur du Comité républicain du Commerce, de l'Industrie et de l'Agriculture; Puech, député, ancien Ministre du Commerce et de l'Industrie; Victor Constant, député, président adjoint de la Confédération des groupes commerciaux et industriels de France; Huyard, président de la Chambre de Commerce de Bordeaux; Pichot, membre de la Chambre de Commerce de Paris; de Palomera, président de la Confédération des groupes commerciaux et industriels de France; Praslon, président de l'Union des industries métallurgiques; Saillard, président du Syndicat National du Commerce en gros des vins et spiritueux de France. — Arrêté du 21 juillet 1923; — de Lavergne, secrétaire général de la Confédération générale de la production française; et Maus, secrétaire général du Comité extra-parlementaire de défense du commerce de détail. — Arrêté du 10 octobre 1923.

21 juillet, prononcée pour l'organisation d'un mode d'imposition forfaitaire du petit et moyen commerce, a nommé une sous-commission pour examiner la possibilité d'une pareille réforme et a également décidé qu'une enquête se poursuivrait sur place, dans les différents départements, pendant les vacances, afin qu'un projet de loi s'inspirant des conclusions ainsi obtenues puisse être déposé sur le bureau de la Chambre dès la rentrée.

Depuis, le 13 novembre dernier, M. de Lasteyrie était autorisé par le Conseil des Ministres à déposer ce projet de loi.

SECTION I

LA RÉFORME PROJETÉE (1).

La réforme préconisée par le projet de loi est double : elle concerne, en effet, à la fois la taxe sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui, dit très justement l'exposé des motifs, « présentent des liens trop étroits pour qu'il soit possible de les dissocier ».

D'abord, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, le système repose sur la conclusion d'un abonnement, fixé par entente directe entre le contribuable et l'Administration, sauf appel, en cas de désaccord, devant une commission paritaire instituée au chef-lieu de chaque département et composée de fonctionnaires et de représentants du commerce. L'abonnement serait fixé pour une période de deux années et renouvelable par tacite reconduction, l'Administration et l'intéressé ayant, lorsqu'il ne leur paraîtra pas correspondre à la situation réelle, la latitude d'en demander la révision dans les deux premiers mois de chaque année. Pendant la durée de l'abonne-

(1) Le texte du projet de loi se trouve *in extenso* dans le journal *La Journée Industrielle*, n° du 21 novembre 1923.

ment, le contribuable est affranchi de toute tenue de livre spécial et documents de comptabilité et de toute investigation des agents du Trésor.

En second lieu, l'impôt direct sur les bénéfices industriels et commerciaux serait calculé en appliquant au montant du chiffre d'affaires un coefficient qui serait unique pour chaque catégorie de profession. « D'après la législation actuelle, déclare l'exposé des motifs, l'Administration possède la plus large initiative dans le choix des coefficients. Or, il est apparu que, pour les petits contribuables, la discrimination des coefficients qui leur sont réservés ne pouvait être assise sur des bases sérieuses; l'Administration ne possède pas à leur égard des éléments solides d'information qui lui permettent d'étayer ses évaluations; chaque agent juge avec son tempérament et sa compétence personnelle, d'après des renseignements qui ne présentent aucune précision réelle; le libre exercice de cette initiative ne peut assurer une judicieuse distinction des taux entre les redevables et engendre d'importantes divergences dans les tarifs qui sont adoptés sur les différents points du territoire. Il a semblé dès lors que des résultats plus équitables pourraient être demandés à un système plus simple qui remplacerait, dans une tarification générale, les échelles actuelles de coefficients par un taux unique pour chaque catégorie de profession et substituerait ainsi un coefficient professionnel et strictement déterminé à l'avance au coefficient individuel et librement choisi par l'Administration. »

La réforme projetée serait applicable à tous les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 150.000 francs ou 40.000 francs par an, suivant la nature des opérations qu'ils traitent (1).

(1) D'après l'exposé des motifs, on peut estimer, en se basant sur les statistiques établies pour l'année 1922, à 1.500.000 contribuables sur un chiffre total de 1.700.000 environ le nombre des industriels et des commerçants susceptibles de bénéficier de la réforme.

• L'exposé des motifs déclare encore que l'importance numérique de cette catégorie de redevables se concilie avec la modicité du produit de l'impôt qu'ils acquittent : 358 millions pour la taxe sur le chiffre d'affaires sur un rendement total de 2.125 millions et 100 millions environ pour l'impôt cédulaire sur un produit de 737 millions, mesurent le montant approximatif des sommes qu'ils versent annuellement au Trésor.

L'application du forfait conserverait un caractère facultatif et resterait subordonnée au consentement de l'intéressé, le redevable ayant toute latitude de s'y soustraire en demandant le maintien du régime actuel.

SECTION II

LA RÉFORME RÉPOND-ELLE AUX DESIDERATA DES INDUSTRIELS

ET DES COMMERÇANTS ?

Pour répondre exactement à cette question, il faut distinguer suivant que l'on se place au point de vue de l'emploi des signes extérieurs ou au point de vue de la suppression de l'inquisition fiscale.

§ 1^{er}. — L'emploi des signes extérieurs.

D'abord il est bien évident qu'en principe le projet de loi exclut les signes extérieurs de l'assiette de l'impôt, puisque le forfait est évalué d'après un accord intervenant entre le contribuable et l'Administration. Sur ce point, par conséquent, la réforme ne répond pas aux réclamations des intéressés et au sens des trois dernières propositions de loi que nous avons examinées (1).

Pourquoi la Commission a-t-elle écarté le système des signes extérieurs ? Pour deux causes : la principale est qu'elle a voulu rester avant tout fidèle au principe de l'impôt person-

« Ces résultats, ajoute l'exposé des motifs, font ressortir que toute réforme qui restera limitée à ces contribuables peut être appelée à donner satisfaction à la grande masse des commerçants, sans faire courir au rendement des impôts des risques importants. »

(1) V. propositions Victor Constant, d'Aubigny, et du Comité National d'Etude des Finances publiques, p. 130, 134 et 145.

nel sur le revenu; elle a considéré ensuite et avec raison que l'utilisation des signes extérieurs présentait le grave défaut de ne point permettre d'établir une différenciation entre deux entreprises à signes extérieurs identiques et dont le chiffre de bénéfice peut être bien différent. Pour notre part, d'ailleurs, nous doutons fort que le principe de l'impôt réel aurait eu des chances de triompher devant la Chambre à la veille des élections.

§ 2. — La suppression de l'inquisition fiscale.

La réforme supprime-t-elle l'inquisition fiscale ? A cette question, nous croyons pouvoir répondre par l'affirmative, les assujettis n'étant plus dans l'obligation de représenter leurs livres de commerce à l'Administration, et l'article 32 de la loi de finances du 31 juillet 1920 étant expressément aboli.

SECTION III

LES SIGNES EXTÉRIEURS SONT-ILS COMPLÈTEMENT ÉCARTÉS DE LA RÉFORME ?

On pourrait croire toutefois que les signes extérieurs ne sont pas absolument sacrifiés.

D'après l'exposé des motifs, en effet, les signes extérieurs seraient utilisés en premier lieu pour déterminer le montant probable du chiffre d'affaires exceptionnellement en cas de désaccord entre le contribuable et l'Administration, et en second lieu pour la fixation du coefficient applicable au chiffre d'affaires dans le calcul de l'impôt cédulaire.

« Pour la taxe sur le chiffre d'affaires, dit l'exposé des motifs, les évaluations de l'Administration seront basées sur les signes extérieurs de l'activité des entreprises et sur toutes

recherches qu'il sera loisible d'effectuer en dehors des établissements du redevable — abattoirs, gares. — »

Quant au choix du coefficient dans le calcul de l'impôt cédulaire, l'exposé des motifs déclare qu'« en vue d'assurer à la tarification forfaitaire une approximation suffisante, le tableau des coefficients, établi en exécution des articles 6 et 7 de la loi du 31 juillet 1917, serait remanié soit pour établir une différenciation plus minutieuse des professions, soit pour rechercher dans chaque branche de commerce les éléments susceptibles d'exercer une influence sur le coefficient d'exploitation, et tels que l'importance du chiffre d'affaires ou de la population de la ville dans laquelle la profession est exercée ».

Cependant, il convient de noter que la lecture du texte du projet de loi lui-même ne donne point du tout l'impression que les signes extérieurs seraient incorporés dans la réforme comme l'exposé des motifs le laisse supposer.

Le texte du projet de loi ne parle point de l'utilisation des signes extérieurs de l'entreprise, et c'est en définitive la thèse de l'Administration, exclusive des signes extérieurs, qui semble avoir triomphé.

Mais, quoi qu'il en soit, il ne fait pour nous aucun doute que, dans la pratique, les signes extérieurs de la productivité de l'entreprise seraient, en cas de désaccord entre le contribuable et l'Administration, pris parfois en considération par la commission de taxation. Sur quels indices, d'autre part, pourra s'appuyer la plupart du temps l'Administration pour demander la révision du forfait, lorsque celui-ci ne lui paraîtra pas correspondre à la situation réelle, si ce n'est sur les signes extérieurs de la productivité de l'entreprise ?

Ce n'est donc pas sans une certaine part de vérité que M. André Liesse a écrit : « Pour établir le forfait, on ne le peut, dans les conditions qui écartent les procédés d'inquisition, qu'en recourant aux signes extérieurs... Une fois le forfait admis, c'est le moyen qui s'impose (1). »

(1) « La politique financière du Gouvernement. » *Economiste français*, n° 41, du 14 octobre 1922, p. 481 et suiv.

La Chambre a voté l'ensemble du projet de loi le 23 janvier 1924 par 485 voix contre 1, après avoir, sur un amendement de M. de Chappedelaine, décidé que le forfait serait applicable aux commerçants faisant 300,000 francs ou 100,000 francs d'affaires suivant les catégories de redevables.

CHAPITRE TROISIÈME

Le contrôle des déclarations.

Deux textes feront l'objet de l'étude des réformes préconisées en ce qui concerne le contrôle des déclarations : 1° l'article 9 du projet de loi du double décime; 2° l'amendement proposé à cet article par M. de Tinguy du Pouët.

SECTION I

LE CONTRÔLE PAR LES SIGNES EXTÉRIEURS ET L'ARTICLE 9 DU PROJET DE LOI DU DOUBLE DÉCIME

L'institution d'un double décime sur l'ensemble de nos contributions avait pour but d'équilibrer le budget de 1923. Deux autres moyens avaient d'ailleurs été également proposés dans le même but : la suppression des titres au porteur et le carnet de coupons.

Or l'article 9 du projet de loi du double décime était ainsi conçu :

« Entre le premier et le second alinéa de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, la disposition suivante est insérée :

« Le contrôleur procède de même à la taxation d'office toutes les fois que le contribuable n'a fourni aucune explication satisfaisante de la discordance paraissant exister entre le revenu déclaré et le revenu tel qu'il peut être évalué d'après les signes extérieurs et tous autres éléments d'information. » (1).

Quelle était donc exactement la réforme proposée par l'article 9 du projet de loi ?

Nous savons que le premier alinéa de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, permet à l'Administration de taxer d'office les contribuables qui se sont abstenus de faire leur déclaration, puis ceux qui, l'ayant faite, n'ont pas répondu à une demande d'éclaircissements du contrôleur, et enfin ceux qui, ayant répondu au contrôleur, n'ont fourni qu'une réponse équivalente à une fin de non-recevoir sur tout ou partie des points à éclaircir. L'article 9 du projet de loi vient permettre au contrôleur de taxer d'office une nouvelle catégorie de contribuables : ceux qui tout en ayant répondu à la demande d'éclaircissements du contrôleur n'auront cependant pas, selon lui, justifié, malgré leur bon vouloir manifeste, de la discordance évidente qui existe entre le revenu qu'ils auront déclaré et le revenu tel qu'il peut être évalué par la prise en considération de leur train de vie.

Ce cas, nous l'avons vu (2), est bien prévu par notre législation fiscale, mais actuellement, en pareille circonstance, le contrôleur ne peut que rectifier la déclaration du contribuable; il n'a point le droit de procéder à la taxation d'office et, la déclaration étant simplement rectifiée, la charge de la preuve incombe à l'Administration si le désaccord persiste.

(1) Discussion du projet de loi tendant à l'institution d'un double décime sur l'ensemble des contributions. — *J. Off.*, Chambre; *Déb. parl.*, 1923, 2^e séance du 6 mars, p. 1014.

(2) V. p. 80.

D'après l'article 9 du projet de loi donc, alors même que le contribuable aurait fourni des éclaircissements sur toutes les questions posées par le contrôleur, celui-ci pourrait néanmoins procéder à la taxation d'office, s'il considère que malgré les éclaircissements fournis la discordance entre le revenu déclaré et le revenu évalué en fonction des signes extérieurs demeure injustifiée.

Mais la disposition de l'article 9 apporte une autre modification à la législation en vigueur :

Nous avons vu (1) qu'en vertu de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, le contrôleur a le droit de rectifier la déclaration du contribuable si, malgré les renseignements supplémentaires que ce dernier lui aura fournis, il estime que son train de vie est l'indice d'un revenu supérieur à celui indiqué sur sa déclaration. Seulement, il doit auparavant faire connaître au contribuable les éléments qui serviront de base à son imposition; celui-ci est d'ailleurs en même temps invité à faire parvenir son acceptation ou à fournir ses observations. Et si en dépit de la discussion qui a pu ainsi s'ouvrir entre le contribuable et le fisc, l'accord ne s'est point fait, le contribuable conserve le droit de réclamer par la voie contentieuse après la publication du rôle. Or, puisque dans l'hypothèse visée par l'article 9 du projet de loi il devrait désormais, en vertu du même article, être procédé non plus à une simple rectification de la déclaration, mais à la taxation d'office, l'Administration ne serait plus tenue de faire connaître au contribuable les éléments d'après lesquels elle compte l'imposer, et c'est en cela que consisterait la seconde innovation de l'article 9 du projet de loi.

Enfin l'application de cet article provoquerait une troisième réforme, très importante :

Nous savons qu'actuellement (2) si le contribuable entend contester le chiffre d'imposition résultant de la rectification du revenu qu'il a déclaré, c'est à l'Administration à faire la

(1) V. p. 80 et 81.

(2) V. p. 89.

preuve que la déclaration n'est pas exacte; et juridiquement d'ailleurs il doit en être ainsi.

Avec l'article 9 du projet de loi il en serait tout autrement : du moment en effet que le contrôleur taxerait d'office le contribuable au lieu de rectifier purement et simplement sa déclaration, ce serait en la circonstance au contribuable à faire devant la juridiction compétente la preuve de la sincérité de sa déclaration, l'Administration étant, dans les cas de taxation d'office, dégagée de l'obligation de justifier la surimposition qu'elle prétend faire subir au contribuable.

En définitive, l'article 9 du projet de loi du double décime tendait à augmenter considérablement les pouvoirs de l'Administration dans les cas de discordance non justifiée entre le revenu déclaré et le revenu évalué d'après les manifestations extérieures du train de vie de l'assujetti : d'abord, il n'y aurait plus en pareils cas simplement « rectification » du revenu déclaré au sens de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, mais « taxation d'office » ; en outre, et comme une conséquence logique de cette substitution, le contrôleur n'aurait plus à porter à la connaissance du contribuable les éléments d'après lesquels l'Administration compte opérer la taxation de son revenu, et la preuve serait mise désormais, en cas de désaccord, à la charge de l'assujetti.

Il est intéressant de faire remarquer en terminant que le Ministre des Finances avait dès le mois d'octobre 1922 exprimé à la Chambre son intention de développer le contrôle par les signes extérieurs. C'est ainsi qu'à la séance du 26 octobre, répondant à une question de M. Vincent Auriol, il montra très nettement cette intention :

M. Vincent Auriol. — « Entendons-nous. S'agit-il de la déclaration contrôlée, non seulement contrôlée par les moyens d'aujourd'hui et par la vérification des livres, mais fortifiée encore par les signes extérieurs ? Alors, nous pouvons être d'accord. S'agit-il, au contraire, de la substitution du système forfaitaire et indiciaire à la déclaration contrôlée ? Dans ce cas, nous

ne sommes plus d'accord. » (*Très bien ! très bien ! à l'extrême gauche.*)

A droite. — « Mais non ! »

M. de Lasteyrie, Ministre des Finances. — « Je réponds très volontiers à votre question, monsieur Vincent Auriol; elle ne m'embarrasse nullement.

« Nous maintenons la déclaration, en matière d'impôt global; mais, pour la vérifier et la contrôler, nous faisons appel aux signes extérieurs...

« Vous me direz que cela se fait déjà. C'est vrai. Mais j'estime que nous pouvons et devons réaliser encore des progrès dans l'utilisation des signes extérieurs comme moyen de contrôle. » (*Appl.*) (1).

Et à la séance de la Chambre du 23 février 1923, M. de Lasteyrie avait encore fait la déclaration suivante :

« Je vous propose, avait-il dit, non pas de rester inertes devant les fraudes, mais de faire confiance à l'Administration en généralisant le système de contrôle par les signes extérieurs. (*Très bien ! très bien ! au centre et à droite.*) — Je crois qu'il est possible, en développant ce système, de donner à l'Administration, sans inquiéter le pays, la possibilité de récupérer à l'aide des impôts actuels des sommes très supérieures à celles que nous recouvrons aujourd'hui. » (2).

(1) Discussion du projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1923. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1922, séance du 26 octobre, p. 2849.

(2) Discussion du projet de loi du double décime. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1923, séance du 23 février, p. 821.

SECTION II

L'ARTICLE 9 DU PROJET DE LOI DU DOUBLE DÉCIME ET L'AMENDEMENT DE TINGUY DU POUËT.

Lors de la discussion de l'article 9 du projet de loi du double décime, M. de Tinguy proposa en remplacement de cet article l'amendement suivant :

« Art. A. — A défaut de moyens de contrôle plus précis, le contrôleur chargé de l'assiette de l'impôt sur le revenu pourra taxer d'office les contribuables, d'après le revenu qui leur sera attribué en utilisant, conformément aux règles ci-après déterminées, les signes extérieurs de richesse suivants :

» 1° La valeur locative de l'habitation ou des habitations du contribuable;

» 2° Le nombre des domestiques attachés à sa personne;

» 3° Les automobiles et les yachts ou bateaux de plaisance possédés, les chasses louées par lui.

» Art. B. — La valeur locative des locaux d'habitation sera multipliée par un coefficient qui variera de 3 à 8, selon la population de la commune où sera placée la résidence principale du contribuable, selon le nombre des personnes à sa charge vivant avec lui et selon la date du bail de location.

» Le revenu ainsi déterminé sera augmenté :

» 1° D'une somme variant de 2.000 francs à 6.000 francs pour chacun des domestiques attachés à la personne de l'assujéti, selon la population de la commune où est installée sa résidence principale, l'importance de ses charges de famille, le sexe et le nombre des domestiques.

» 2° D'une somme variant de 6.000 francs à 30.000 francs à raison de chacune des voitures automobiles possédées d'après la force en chevaux de chacune de ces voitures, la population de la commune où elles sont assujetties à l'impôt; toutefois, si une automobile retenue pour la détermination du revenu d'un contribuable sert à l'exercice de la profession de celui-ci, les chiffres susindiqués pourront être réduits de moitié;

» 3° D'une somme égale ou double de la valeur locative des chasses louées ou de la dépense annuelle entraînée par les yachts ou bateaux de plaisance possédés par le contribuable.

» Art. C.^r — Si le contribuable imposé d'après ces bases conteste le chiffre du revenu qui lui a été attribué, il lui appartiendra de faire devant la juridiction compétente la preuve de l'exagération de ce chiffre; si, au contraire, il ne le conteste pas, il sera réputé avoir fait une déclaration conforme; mais il sera tenu de la compléter dans le mois de la notification qui lui aura été adressée en indiquant ses différentes sources de revenus, comme s'il avait souscrit une déclaration ordinaire. Faute par le contribuable d'avoir souscrit ce complément de déclaration, la totalité de son revenu sera réputée, au point de vue de l'application de l'impôt cédulaire, provenir de son travail et deviendra, à ce titre, passible de l'impôt sur les salaires ou traitements. » (1).

En quoi, tout en préconisant le contrôle par les signes extérieurs, l'amendement de Tinguay venait-il modifier l'article 9 du projet de loi du double décime, la question des pénalités étant mise à part, car elle n'entre pas dans notre sujet ?

La première constatation qui s'impose, c'est que, contrairement à l'article 9 du projet de loi, l'amendement de Tinguay ne crée pas de nouveau cas de taxation d'office.

En second lieu, tandis que l'article 9, conforme en cela à la législation en vigueur, ne limite en aucune façon les pouvoirs du contrôleur dans l'évaluation du revenu à l'aide des signes extérieurs, l'amendement de Tinguay vient, au contraire, res-

(1) Discussion du projet de loi du double décime. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1923, 2^e séance du 6 mars, p. 1014.

restreindre la liberté d'appréciation de ce dernier en matière de taxation d'office.

D'après son amendement, M. de Tinguy limite le droit pour le contrôleur de faire usage des signes extérieurs de deux manières : d'abord l'Administration n'aurait le droit de prendre en considération que certains indices déterminés par l'amendement; ensuite elle serait également obligée pour l'interprétation de ces indices de se conformer strictement aux prescriptions édictées par l'amendement.

M. de Tinguy n'autorise le contrôleur à se servir que des signes extérieurs suivants : 1° la valeur locative de l'habitation ou des habitations du contribuable; 2° les domestiques attachés à sa personne; 3° les automobiles; 4° les yachts ou bateaux de plaisance; 5° les chasses louées par le contribuable. « Contrôler par les signes extérieurs, disait-il à la Chambre le 27 février 1923, signifie, selon moi, retenir les signes de revenu les plus évidents. » (1). Et s'il constatait que la valeur locative constituait à notre époque une base insuffisante surtout à cause des modifications profondes apportées par la guerre au prix des loyers, il déclarait ensuite que les domestiques, les chasses gardées, les yachts, les voitures automobiles étaient des moyens d'information permettant dans de nombreux cas « de contraindre ceux qui jusqu'ici ont évité de passer sous les fourches caudines de l'impôt sur le revenu d'y venir enfin. » (2).

Mais M. de Tinguy ne se contente pas de restreindre les pouvoirs du contrôleur à l'utilisation de certains signes extérieurs à l'exclusion de tous autres, il l'oblige en outre à ne faire usage des indices énumérés dans son amendement que dans une mesure déterminée par ce dernier. Ainsi, la valeur locative serait multipliée par un coefficient variant de 3 à 8, « selon, nous dit l'article B, la population de la commune où sera placée la résidence principale du contribuable, selon le nombre des personnes à sa charge vivant avec lui et selon la date

(1) Discussion du projet de loi du double décime. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1923, séance du 27 février, p. 879.

(2) *Idem.*

du bail de location ». Quant au revenu évalué à l'aide de la valeur locative, il serait augmenté, toujours en vertu de l'article B, « d'une somme variant de 2.000 francs à 6.000 francs pour chacun des domestiques attachés à la personne de l'assujetti selon la population de la commune où est installée sa résidence principale, l'importance de ses charges de famille, le sexe et le nombre des domestiques ; d'une somme variant de 6.000 francs à 30.000 francs à raison de chacune des voitures automobiles possédées d'après la force en chevaux de chacune de ces voitures et la population de la commune où elles sont assujetties à l'impôt (1) ; d'une somme égale ou double de la valeur locative des chasses louées ou de la dépense annuelle entraînée par les yachts ou bateaux de plaisance possédés par le contribuable ». Si donc M. de Tinguy ordonne au contrôleur de faire état de certaines manifestations extérieures du train de vie du contribuable, c'est à la condition de faire jouer un système de coefficients variant pour chaque indice en raison d'autres signes extérieurs, pour les domestiques par exemple en raison de la population, du sexe et du nombre.

M. de Tinguy tient compte des charges de famille et établit une progressivité des taux.

Enfin, en cas de désaccord, M. de Tinguy laisse à la charge du contribuable le fardeau de la preuve.

SECTION III

LA RÉFORME DU CONTRÔLE PAR LES SIGNES EXTÉRIEURS DEVANT LA CHAMBRE.

Le débat qui a eu lieu à la Chambre au sujet de l'article 9 du projet de loi du double décime et de l'amendement de Tinguy n'a été, d'une manière générale, favorable ni à l'un ni à l'autre.

(1) Rappelons que pour les voitures automobiles servant à l'exercice de la profession du contribuable, M. de Tinguy réduit de moitié les chiffres fixés par son amendement.

Au nom de l'Intergroupe républicain, M. Georges Bureau se prononça contre l'adoption de l'article 9 qu'il jugeait inutile. « Ce n'est pas au moment où le rendement de tous les impôts dessine une courbe si nettement ascendante qu'il faut commettre l'injustice et l'imprudence de vouloir en accélérer la progression par des menaces fiscales et l'annonce d'exceptionnelles pénalités » (1), dit-il, d'autre part, faisant allusion à l'amendement de Tinguy.

M. de Warren, au nom du Comité directeur du groupe de l'Entente, se rallia à la déclaration de l'Intergroupe.

M Renard annonça, à son tour, que ses collègues radicaux-socialistes voteraient à la fois contre l'article 9 et contre l'amendement de Tinguy, prétextant que l'utilisation des signes extérieurs est contraire au principe même de l'impôt sur le revenu, qui est un impôt personnel.

M. Léon Blum, socialiste, parla dans le même sens.

M. Klotz rappela que l'Instruction du 30 mars 1918 prévoyait déjà le contrôle des déclarations à l'aide des signes extérieurs et déclara que le développement de ce procédé de contrôle ne lui paraissait pas nécessaire.

Quant à M. Bokanowski, il expliqua que si les radicaux s'élevaient contre l'article 9 et l'amendement de Tinguy, c'est parce qu'ils voyaient dans leur application la substitution d'une sorte de forfait à la déclaration.

M. Pierre Dupuy fit observer que si l'article 9 était voté par la Chambre, celle-ci devrait aussi voter l'amendement de Tinguy qui viendrait limiter les pouvoirs du contrôleur, sans quoi la réforme aboutirait au triomphe de l'arbitraire; et M. Guibal se rangea à son avis. Ces deux derniers députés ne semblèrent d'ailleurs pas s'opposer formellement à la réforme.

Mais la discussion amena successivement le rapporteur de la Commission des finances et le Ministre des Finances lui-

(1) Discussion du projet de loi du double décime. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1923, 2^e séance du 6 mars, p. 1016.

même à abandonner le texte de l'article 9 sur lequel la Chambre n'eut pas à se prononcer.

L'assemblée eut seulement à émettre un vote sur l'amendement de Tinguay dont la prise en considération fut repoussée par 424 voix contre 137.

SECTION IV

LA VALEUR DES DEUX SYSTÈMES DE RÉFORME.

Le Ministre des Finances a-t-il eu raison de retirer l'article 9 du projet de loi du double décime et la Chambre a-t-elle bien fait de repousser l'amendement de Tinguay ?

A ces deux questions nous répondons formellement par l'affirmative.

D'abord, il est permis de soutenir que si la teneur de l'article 9 avait été adoptée par le Parlement, c'eût été désormais la taxation d'office dans la très grande majorité des cas; beaucoup de contribuables, en effet, bien que capables d'apporter toutes les explications nécessaires, refuseraient de justifier de la discordance existant entre leur revenu déclaré et leur revenu évalué à l'aide des signes extérieurs, ne voulant point mettre le contrôleur au courant de leur vie privée, et cela se conçoit. Nombreux auraient donc été les contribuables qui auraient été placés entre ces deux alternatives : ou dévoiler au fisc les secrets de leur existence privée, ou subir injustement la taxation d'office sans qu'en outre aucune disposition législative vienne mettre un frein à l'arbitraire du contrôleur dans la détermination du revenu au moyen des manifestations extérieures du train de vie des assujettis.

Nous sommes trop adversaires de l'inquisition et trop partisans de la justice fiscales pour que nous consentions à nous faire l'écho d'une pareille réforme.

M. de Tinguy s'est effrayé de la liberté d'appréciation laissée au contrôleur dans la détermination du revenu et il a proposé un texte tendant à obliger l'agent de l'Administration à rester dans des limites raisonnables, aussi bien dans le choix des indices que dans l'évaluation du revenu à l'aide de ces derniers.

L'intention en elle-même est très louable, certes, mais M. de Tinguy n'a peut-être pas songé qu'autant valait demander à la Chambre de supprimer la déclaration contrôlée en matière d'impôt général sur le revenu et de remplacer celui-ci par un impôt basé sur les signes extérieurs; car tous les contribuables dont le revenu véritable est supérieur au revenu évalué au moyen des signes extérieurs de leur fortune profiteraient de ce que l'Administration serait astreinte à ne prendre en considération que certains indices inscrits dans la loi et à n'en tenir compte que dans une mesure légalement déterminée pour déclarer un revenu identique ou à peu près à celui que le contrôleur pourrait évaluer en se servant des indices et des coefficients qui lui seraient imposés.

Cette objection, très importante, a été signalée à la Chambre par M. Loucheur dans les termes ci-après :

« J'ai recherché, a-t-il dit, s'il était possible de prévoir, comme dans le système complet d'impôt sur le revenu établi sur les signes extérieurs, que jadis on préconisait à cette tribune (1), certains indices qui puissent être inscrits dans la loi, par exemple en prenant pour base le prix du loyer, la possession ou non d'une automobile, le nombre de domestiques, etc. Je m'en suis entretenu avec M. le Ministre des Finances. Il m'a fait une objection que je considère comme forte, tellement forte que j'ai renoncé à l'amendement que je voulais déposer. Cette objection est la suivante : si vous introduisez ainsi dans la loi, des indices, un certain nombre de contribuables considéreront immédiatement qu'il y a une sorte de forfait, de minimum, et ils s'empresseront, dans bien des cas, de ne faire leur déclaration qu'en se contentant d'inscrire

(1) Allusion évidente au projet Peytral que nous avons étudié précédemment; v. p. 43.

ce minimum, ce qui, évidemment, serait contraire à la loi.» (1).

En second lieu, il va sans dire qu'un tel système, permettant à de nombreux contribuables de déclarer un revenu inférieur à leur revenu réel, serait susceptible d'aboutir à un déficit dans le rendement de l'impôt, déficit que le Ministre des Finances a considéré comme pouvant atteindre plusieurs centaines de millions (2) et qui est absolument incompatible avec les nécessités budgétaires.

Bref, pour les raisons que nous venons d'indiquer, il faut savoir gré au Ministre des finances d'avoir retiré le texte de l'article 9 de son projet de loi et à la Chambre de s'être prononcée contre la prise en considération de l'amendement de Tinguay.

Résumant la troisième partie de notre ouvrage, nous avons vu que deux des réformes proposées en ce qui concerne l'assiette de l'impôt consisteraient à revenir à un système d'impôts réels entièrement basé sur les signes extérieurs; et que pour cela il suffirait ou bien de rétablir nos anciennes contributions directes auxquelles serait appliqué un coefficient approprié ou bien d'adopter la proposition de la Chambre de Commerce de Poitiers. Mais une telle réforme supposerait un remaniement complet de notre régime fiscal qui ne peut être envisagé, du moins pour l'instant.

Les autres propositions de réforme tendraient à apporter à *l'assiette* de l'impôt les modifications suivantes :

Imposition des bénéfices industriels et commerciaux.

A. — Suppression de la faculté d'opter entre le forfait et la déclaration du bénéfice réel, le forfait devenant obligatoire et consistant dans l'application d'un coefficient approprié au chiffre d'affaires déclaré. — Proposition Mercator.

(1) Discussion du projet de loi du double décime. — *J. Off.*, Chambre; *Déb. parl.*, 1923, séance du 27 février, p. 882.

(2) Discussion du projet de loi du double décime. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1923, 2^e séance du 6 mars, p. 1020.

B. — Imposition forfaitaire du petit et moyen commerce en fonction des signes extérieurs et du chiffre d'affaires déclaré ou évalué forfaitairement. — Proposition d'Aubigny.

C. — Imposition forfaitaire du petit et moyen commerce uniquement d'après les signes extérieurs. — Propositions Victor Constant et du Comité National d'Etude des Finances publiques.

D. — Imposition forfaitaire du petit commerce par l'application au chiffre d'affaires évalué lui-même forfaitement d'un coefficient unique pour chaque catégorie de profession. — Projet de loi déposé par le Gouvernement et adopté par la Chambre.

Imposition des bénéfices agricoles.

Suppression de la faculté d'opter entre le forfait basé sur la valeur locative et la déclaration du bénéfice réel, le forfait devenant obligatoire et les valeurs locatives étant révisées à intervalles rapprochés. — Proposition Mercator.

Imposition des bénéfices des professions non commerciales.

Retour à l'ancienne patente pour ce qui est du champ d'application de l'impôt et imposition d'après un forfait basé sur le chiffre d'affaires affecté d'un coefficient approprié. — Proposition Mercator.

Quant au *Contrôle des déclarations* souscrites au titre de l'impôt général sur le revenu, deux réformes ont été préconisées en vue d'une réorganisation du contrôle par les signes extérieurs :

A. — Taxation d'office toutes les fois que le contribuable n'aurait pu justifier de la discordance paraissant exister entre son revenu déclaré et son revenu tel qu'il peut être évalué en fonction des signes extérieurs. — Projet de loi du double décime, article 9.

B. — Limitation, en matière de taxation d'office, des pouvoirs du contrôleur dans la détermination du revenu au double point de vue du choix des indices et de la méthode d'évaluation à l'aide de ces derniers. — Amendement de Tinguay.

QUATRIÈME PARTIE

Les signes extérieurs et les législations fiscales étrangères.

Nous ne saurions terminer cet ouvrage sans examiner, toujours en ce qui concerne le rôle des signes extérieurs, le fonctionnement de l'impôt sur le revenu à l'étranger, où d'une manière générale il est entré en vigueur bien plus tôt qu'en France. Nous pensons en effet pouvoir tirer de cette étude des arguments à l'appui de la réforme que nous préconiserons.

Cette quatrième et dernière partie comprendra deux points : nous étudierons d'abord la réforme fiscale qui est intervenue en Alsace-Lorraine en 1896 et qui a abouti à la substitution d'un impôt professionnel dit « gewerbesteuer » à l'ancienne patente française qui était encore en vigueur à cette époque ; nous étudierons ensuite le contrôle par les signes extérieurs à l'étranger.

CHAPITRE PREMIER

Le « gewerbsteuer » ou impôt professionnel en Alsace-Lorraine.

Après son annexion à l'Empire d'Allemagne en 1871, l'Alsace-Lorraine devait continuer à être soumise au point de vue impôt professionnel à la législation française des patentes jusqu'en 1896. La loi applicable a été pendant cette période la loi du 25 avril 1844. Ce fut seulement vers 1890 que le Gouvernement allemand comprit la nécessité d'une réforme fiscale dans les provinces annexées; en France, en effet, la loi du 15 juillet 1880 avait déjà à ce moment-là remplacé la loi du 25 avril 1844.

Lorsque le législateur allemand voulut procéder à la réforme (1), il se trouva en présence de deux systèmes nettement

(1) Il faut rechercher les causes de la nécessité d'une réforme fiscale en Alsace-Lorraine à la fin du xix^e siècle dans les transformations profondes qu'ont subies au cours de la seconde moitié du siècle le commerce et l'industrie. Le progrès scientifique modifiant continuellement son outillage, la grande industrie s'était développée dans des proportions considérables. Quant au petit commerce, de plus en plus écrasé par la concurrence des grands bazars, des grands magasins, des coopératives de production et de consommation, il supportait des charges fiscales qui, beaucoup trop lourdes pour lui, devenaient très légères pour ces organismes nouveaux de la vie commerciale. A ces transformations du milieu industriel et commercial devaient nécessairement correspondre des modifications importantes du régime fiscal.

Tandis que, d'une part, le droit fixe de la patente n'ayant pas été adapté au développement des entreprises ne rapportait à l'Etat aucune ressource supplémentaire, la petite industrie et le petit commerce étaient d'autant plus sé-

opposés : ou bien conserver en le modifiant le régime fiscal en vigueur, basé sur les signes extérieurs de la fortune et dépourvu de tout caractère vexatoire, mais ne permettant pas d'obtenir une évaluation exacte du revenu; ou bien étendre à l'Alsace-Lorraine le régime de la déclaration contrôlée existant déjà en Allemagne, frappant le revenu industriel et commercial dans sa totalité, mais aboutissant à des procédés inquisitoriaux.

Les deux systèmes furent écartés. Le système français le fut en raison des imperfections dues à son assiette, qui créaient des inégalités par trop regrettables. D'autre part, parlant du système de la déclaration contrôlée, le D^r Max von Schraut, Sous-Secrétaire d'Etat aux Finances, déclara : « L'évaluation d'un capital est difficile. Elle ne peut être faite que par la déclaration obligatoire du contribuable. Mais l'estimation du produit d'une industrie, où les machines, les ateliers, les magasins, la clientèle, sont visibles, est plus facile que pour tout autre revenu. » (1).

Ce fut un régime transactionnel qui triompha, duquel étaient bannies, en même temps que les classifications et les présomptions générales, l'obligation pour le contribuable de produire une déclaration de son revenu net réel; et la réforme reposait sur une conception nouvelle de l'« Ertragsfabrigkeit » ou productivité, c'est-à-dire, pour une industrie ou un commerce déterminés, le chiffre qui, dans des circonstances normales et avec une exploitation normale peut, après déduction des frais d'exploitation, être considéré par expérience comme revenu net et moyen.

Le législateur abandonnait le système d'après lequel les professions sont classées dans divers tableaux en prenant en

vèrement imposés qu'ils restaient confinés dans les centres urbains où les loyers étaient chers, la grande industrie et le grand commerce s'établissant aux alentours des villes pour échapper à la cherté des loyers et par conséquent à un droit proportionnel trop élevé.

(1) Rapport fait au nom de la Commission de la législation fiscale chargée d'examiner le projet de loi portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu, présenté par M. René Renoult, député. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1907, Annexe n° 1053, p. 513 et suiv.

considération certains indices, le chiffre d'imposition étant déterminé d'après le tableau où figure la profession du contribuable; et il remplaçait les tableaux par des Commissions de taxation qui étaient chargées d'évaluer, à l'aide d'indices déterminés, la productivité. Il n'y a point de meilleur critérium de distinction qui puisse être donné pour différencier le nouvel impôt ou « gewerbesteuer » de la patente que celui-ci : le droit de patente était un impôt sur la production industrielle présumée « in abstracto », tandis que le « gewerbesteuer » était établi sur des présomptions appréciées « in concreto ».

Mais avant de réaliser la réforme, il fallait logiquement procéder d'abord à l'évaluation de la productivité. Aussi le Gouvernement déposa-t-il un projet de loi prescrivant cette opération à l'aide des signes extérieurs et tous autres éléments. Le contribuable n'était pas obligé de déclarer quoi que ce soit se rapportant à son revenu professionnel, mais l'article 15 donnait au taxateur un large pouvoir d'investigation, allant jusqu'à lui permettre de demander la production des livres; et c'est à cause de cette dernière disposition que le projet du Gouvernement souleva de vives protestations, notamment le 2 février 1893 de la part de la Chambre de Commerce de Strasbourg. Le Gouvernement dut en tenir compte; modifiant son projet, il défendit aux Commissions de taxation de demander au contribuable la production de ses livres; et le travail d'évaluation allait ainsi commencer en vertu de la loi du 6 mai 1893.

Ce travail terminé, c'est la loi du 8 juin 1896 qui devait instituer en Alsace-Lorraine le nouvel impôt sur les revenus professionnels. D'après cette loi (1), la productivité des entreprises était évaluée par des organismes spéciaux, composés, partie de fonctionnaires, partie de contribuables désignés par le Gouvernement et par les corps électifs. Les contribuables choisissaient des techniciens ou hommes d'affaires connaissant les industries et capables de juger aussi exactement que possible la situation d'une industrie ou d'un commerce. Le revenu net moyen en exploitation normale était fixé principalement

(1) Pour les détails, v. le rapport déjà cité de M. René Renoult. — *J. Off., Chambre, Doc. parl.*, 1907, Annexe n° 1053, p. 513 et suiv.

d'après l'importance des locaux professionnels et le nombre des ouvriers ou employés; et c'est ainsi que l'Administration a pu, en quelques années, constituer pour chaque contribuable soumis à l'impôt professionnel un dossier qui, soigneusement classé et fréquemment complété, révélait, aux dires de M. René Renoult, dans beaucoup de cas, sa situation exacte.

Comment fonctionnait le « gewerbesteuer » ?

Là-dessus, nous croyons intéressant de citer le passage suivant du remarquable rapport de M. René Renoult. Cet auteur s'exprime ainsi :

« D'une manière générale, la loi a été appliquée avec beaucoup de ménagements. Les taxateurs, fonctionnaires ou contribuables délégués, n'ont pas, jusqu'à présent, rudoyé les commerçants ou industriels. Lors des premières évaluations, les déclarations faites spontanément, les réponses aux questionnaires et les objections tendant à une rectification ont été tenues pour sincères.

» Quand on se trouvait devant un contribuable qui, manifestement, travestissait grossièrement la vérité, on l'amenait sans rigueurs inutiles à reconnaître qu'il devait être plus imposé. Quand on se trouvait en présence d'un contribuable sur lequel on manquait totalement de renseignements précis, on adoptait la tactique suivante : ce contribuable ayant été rangé dans une classe — stufe — du tarif, on le rangeait d'office, l'année suivante, dans la classe supérieure. S'il ne réclamait pas, on le rangeait encore, une troisième fois, dans une classe plus élevée. Et quand, enfin, il réclamait, on sollicitait de lui des explications détaillées et, au besoin, des preuves, de manière à établir le plus précisément possible sa productivité (1).

» Un contrôleur des contributions, déclare M. René Renoult, nous disait :

(1) Ce procédé de taxation ressemble assez sensiblement à celui qui est employé actuellement chez nous pour l'impôt général sur le revenu et que nous avons signalé; v. p. 94.

» Il est certain que, par approximations successives, on arrive à réduire au minimum les injustices et à sauvegarder les intérêts de l'Etat.

» Tenez, voici une épicerie moyenne : je veux dire par là qu'elle ne vend pas l'article superfin. La productivité est évaluée à 10 %.

» Et elle a été évaluée comme le veut la loi. J'ai visité la boutique; j'ai demandé le prix du loyer; j'ai supputé, sans explication, le chiffre d'affaires. Et j'en ai déduit l'« Ertragsfähigkeit ».

» Cela fait, j'ai laissé mon épicier dans sa classe, dans sa stufe, pendant un certain temps.

» Trois ans plus tard, nouvelle visite à la boutique. Je constate que le commerce y marche de mieux en mieux, que les rayons sont bien achalandés, etc. J'estime que la productivité a dû augmenter, et je propose à la commission de ranger cet épicier dans une stufe supérieure.

» S'il proteste, je lui demande des explications.

» — On m'a trop chargé, me dira-t-il, par exemple. Mon commerce est le même que l'an dernier. Je n'ai pas fait un chiffre d'affaires plus grand.

» — Oui, c'est possible, mais la commission a pensé autrement. Elle a estimé que vous aviez atteint une productivité plus élevée.

» — Pas du tout.

» — Comment cela ? Montrez-moi donc que vous avez raison.

» Là-dessus, la conversation s'engage. L'épicier parle de ses affaires, cite des chiffres. Je retiens tout ce qui est de nature à m'éclairer. Et l'on juge alors s'il y a lieu de remettre ce contribuable dans son ancienne stufe. Mais il est entendu qu'il faut qu'il donne des arguments valables à l'appui de sa thèse. Autrement on le taxe, lui laissant la liberté de réclamer et d'appeler de la décision de la commission de taxation devant la commission d'appel... »

Dans la pratique, l'évaluation de la productivité d'une exploitation étant faite, l'Administration fait connaître au contribuable cette évaluation.

« Ainsi mis au courant, déclare M. René Renoult, de la productivité qui lui est attribuée et du montant de son imposition, le contribuable peut, s'il se croit injustement surchargé, adresser une réclamation à la commission qui l'a taxé — Kreiss — ou Bezirks-Commission.

» Alors, de deux choses l'une : ou bien, pour s'éclairer, il n'est besoin que de demander en réclamant quelques renseignements complémentaires, et alors le président de la commission lui envoie un questionnaire sur les points litigieux ; ou bien une conversation avec le réclamant est nécessaire, et alors le contrôleur est chargé de le mener à son bureau ou même de faire une nouvelle visite à son établissement.

» C'est ici que le système devient délicat. Si le réclamant produit ses livres, le contrôleur a la tâche facile. Sinon, par une série de questions, il s'agit d'amener le contribuable à faire la preuve de ses dires : tel contrôleur qui se pique d'être un psychologue aigu, scrute le réclamant et apprécie la sincérité de ses affirmations ; tel autre, par une série de questions habilement posées, s'efforce de faire préciser le chiffre d'affaires ; tel autre encore enregistre, sans plus, les arguments et les données qui lui sont fournis...

» Donc, voilà l'argumentation du réclamant soumise à la commission. Là, le contrôleur remplit l'office de ministère public et propose, suivant les résultats de son enquête personnelle, la confirmation de la taxation, ou un dégrèvement. Et la commission statue...

» Si le réclamant n'est pas satisfait par cette décision, il a la faculté de se pourvoir devant la commission d'appel, qui juge en dernier ressort. Mais on a vu, par les statistiques que j'ai données plus haut, que le chiffre des pourvois était minime et, d'ailleurs, allait en décroissant. »

Comme nous l'avons déjà noté, le projet Caillaux de 1907 s'était inspiré, en ce qui concerne l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, du système fiscal alors en vigueur en Alsace-Lorraine, surtout par la création de commissions de taxation et par la prise en considération des signes extérieurs de la productivité de l'entreprise (1). Or, d'une enquête dont les résultats figurent au rapport de M. René Renoult, il résulte que l'application de ce système dans les provinces annexées n'a soulevé aucune protestation.

Cependant, le gouvernement français a, depuis la réannexion de l'Alsace-Lorraine, introduit récemment par une loi du 31 mars 1923, dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, la législation française des impôts cédulaires sur les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices de l'exploitation agricole et les bénéfices des professions non commerciales.

(1) V. p. 100 et 101.

CHAPITRE DEUXIÈME

Le contrôle par les signes extérieurs à l'étranger.

Un des procédés utilisés par les gouvernements étrangers pour découvrir et rectifier les déclarations frauduleuses a été la prise en considération des manifestations extérieures du train de vie des contribuables, ou, en d'autres termes, l'évaluation du revenu au moyen des signes extérieurs.

C'est la constatation qui se dégage d'un ouvrage de M. Stourm et d'un rapport fait en 1913 par M. Aimond :

Parlant du fonctionnement de l'impôt sur le revenu à l'étranger, M. Stourm nous dit :

« Le fisc soupçonne l'existence des revenus, les devine, les flaire, les palpe presque; mais il lui faudrait des rayons X pour qu'il les constatât de ses yeux, pour qu'il les précisât au point de les chiffrer et de pouvoir, par conséquent, les taxer. L'impôt sur le revenu à la recherche de la recette se trouve donc aisément dépisté. S'il n'avait que la recette seule à sa disposition, il cesserait vite de fonctionner; car, au delà des biens fonciers, des valeurs admises à la cote de la Bourse, de certains traitements, etc., déjà désignés, l'obscurité ambiante ne lui permet plus de reconnaître sa route.

» C'est alors que, dans tous les pays, le fisc, par nécessité, s'engage dans une route nouvelle, celle de l'impôt sur la

dépense, déviation qui lui fait, sans doute, renier son titre, mais qui lui permet au moins de ressaisir les divers gros rentiers, spéculateurs, hommes d'affaires, financiers, artistes, avocats, industriels, commerçants, etc., que la recherche exclusive de leurs bénéfices aurait laissés indemnes. Désormais, le train de vie, les frais de ménage, les achats, les notes de fournisseurs, les voyages, réceptions, domestiques, chevaux, équipages, automobiles, yachts de plaisance, parcs, chasses, plaisirs divers, domineront les appréciations d'où découlera l'imposition. On ne dira plus : combien gagnez-vous ? puisque la preuve de la plupart de ces gains échappe, on se contentera de dire : combien dépensez-vous ? Chose ostensible, seule susceptible de procurer implicitement les chiffres que l'on ne découvre pas ailleurs...

» Cette dégénérescence de l'impôt sur le revenu en impôt sur la dépense est significative. Elle marque le point où l'impôt sur le revenu, en dépit des illusions de son intitulé, se déclare lui-même en faillite. Si, théoriquement, en effet, le propre du système consiste à étendre la main sur les revenus, la théorie, frappée d'impuissance à mi-chemin, abandonne la partie précisément au moment où le champ des fortunes s'élargit (1). »

D'autre part, M. Aimond déclare :

« En principe, dans les systèmes anglais et prussien, on recherche la recette du contribuable, mais, en réalité, on ne peut pas toujours l'atteindre. Généralement, le fisc soupçonne l'existence des revenus, les devine, les flaire, mais il ne peut les constater, les déterminer — malgré ses inquisitions — pour les taxer. C'est pourquoi tous les systèmes d'impôt sur le revenu avec la déclaration obligatoire à la base aboutissent fatalement à devenir des impôts sur la dépense. Faute de pouvoir découvrir le revenu réel, ce qui est, en effet, le plus souvent impossible, les agents du fisc se bornent à le présumer au moyen de signes extérieurs, signes extérieurs qui ne sont autres que la dépense ou le train de vie. Cette dégénérescence de l'impôt sur le revenu en impôt sur la dépense a été

(1) « Systèmes généraux d'impôts », Paris, 1905, p. 190 et suiv.

signalée comme inévitable par tous ceux qui se sont occupés de la question.

» Le fait a été, depuis lors, mis en évidence pour l'Angleterre, la Prusse, l'Italie et l'Autriche (1). »

SECTION I

L'ANGLETERRE.

Le régime fiscal de l'« Income-tax » anglais repose sur le principe de la déclaration contrôlée. Mais avant d'en venir à l'emploi des signes extérieurs, qu'il nous soit permis de faire connaître comment la déclaration obligatoire a été accueillie par le commerce et l'industrie anglais dont les bénéfices sont taxés par la cédule D de l'« Income-tax ».

A ce sujet, un article de l'*Economiste français* (2) nous donne les conclusions d'une protestation des Chambres de Commerce de Londres et de Birmingham et nous fait constater que le tempérament anglais ne s'est guère montré moins susceptible que le tempérament français au point de vue de l'inquisition fiscale.

L'article précité déclare :

« Il s'agit de réclamations très vives et très étendues formulées par la Chambre de Commerce britannique de Londres contre les procédés d'assiette de l'« Income-tax », ou impôt anglais sur le revenu; ces réclamations, très précises, très catégoriques, s'étendent à un grand nombre de points, mais à deux tout particulièrement de la plus haute importance, et elles constituent un véritable manifeste contre les abus criants

(1) Rapport déjà cité. — *J. Off.*, Sénat, *Doc. parl.*, S. E., 1913, annexe n° 438, p. 27 et suiv.

(2) N° du 1^{er} avril 1911: Article cité par M. Aimond dans son rapport.

de l'impôt sur le revenu, en ce qui concerne les revenus commerciaux. La Chambre de Commerce de Londres n'avait pas charge des autres branches de revenus; mais il est certain qu'on y pourrait constater des abus analogues.

» Ce n'est pas la première fois, d'ailleurs, que des Chambres de Commerce britanniques se livrent à des récriminations de cette nature. Sans remonter loin, déjà l'une des principales d'entre elles, celle de Birmingham, se livrait l'an dernier à des critiques très nettes des procédés suivis dans l'assiette de cet impôt et faisait un rapport à ce sujet.

» Ce qui donne, toutefois, plus de portée au rapport-manifeste de la Chambre de Commerce de Londres, c'est non seulement l'importance supérieure de la métropole dont les commerçants lui ont donné mandat de les représenter, c'est, en outre, que, avant de formuler ses plaintes, elle s'est livrée à une véritable enquête dans le Royaume-Uni.

» La Chambre de Commerce de Londres envoya une série de questions aux chambres similaires ou aux principaux négociants et industriels des cinquante cités les plus importantes du Royaume-Uni. Elle reçut 530 réponses; on est donc en droit de dire que le rapport qu'elle a rédigé représente l'opinion du monde commercial britannique tout entier.

» Une des premières questions, la plus importante au point de vue moral, que posait la Chambre de Commerce de Londres dans son enquête, concerne la communication des livres de commerce que l'Administration de l'« Income-tax », ou impôt sur le revenu, exige actuellement, d'une façon très fréquente, des contribuables.

» Il paraît que, avant 1900, la communication des livres — balance sheets — était quasi inconnue dans la Grande-Bretagne et que, jusqu'à 1907, elle n'avait aucun caractère général. On comprend que lorsque l'impôt sur le revenu était à des taux excessivement modiques, de 0.80 à 1 1/2 ou 2 %, ce qui a été le cas pendant une trentaine d'années, de 1860 à 1890 environ, l'Administration ne se montrait pas inquisitoriale; elle s'en remettait volontiers aux déclarations des contribuables. Mais l'impôt ayant été porté à 1 sh. 2 p. par livre,

soit 5,80 %, l'Administration est beaucoup plus rigoureuse et plus intrusive.

» Sur les 530 réponses à son questionnaire que la Chambre de Commerce de Londres a reçues, il s'en trouve 389 qui déclarent que l'Administration de l'« Income-tax » a requis la communication des livres de commerce. Notez que cette administration n'a aucunement le droit positif de faire cette réquisition ; elle ne peut exiger légalement cette communication ; mais elle a des moyens de pression dont elle use. Parmi les 389 cas où la communication des livres fut demandée, il y en a 78 où elle fut refusée. Mais voici le procédé d'intimidation dont use l'Administration : dans 26 cas, l'Administration déclara aux contribuables qui refusaient de produire leurs livres qu'elle ne leur accorderait aucune déduction pour amortissement — dépréciation.

» La Chambre de Commerce de Londres proteste énergiquement contre ces exigences et ces menaces de l'Administration de l'« Income-tax ». Elle réclame que les autorités de l'assiette de l'« Income-tax » — surveyors — ne puissent en aucun cas insister pour la production des livres — balance sheets — et que les contribuables qui ne voudraient pas les produire ne se voient pas refuser les déductions pour amortissement ou ne soient pas placés dans un désavantage quelconque, pourvu que le compte ordinaire de profits et pertes ait été certifié par un expert professionnel... Mais la Chambre de Commerce de Londres est formellement opposée à la communication des livres de commerce — balance sheets, — parce qu'ils contiennent des informations d'une nature confidentielle qui n'ont rien à voir avec les bénéfices et aussi, ceci est à noter, parce qu'ils dévoilent la situation financière totale du contribuable... » (1).

Le même article du numéro précité de l'*Economiste Français* déclare ensuite que la Chambre de Commerce de Birmingham avait, au cours de l'année 1910, présenté des do-

(1) Il y a un autre point qui a préoccupé la Chambre de Commerce de Londres, c'est l'insuffisance et l'arbitraire des déductions accordées par les agents de l'« income-tax » pour l'amortissement — dépréciation ; — mais nous n'insistons pas sur cette question car elle n'intéresse point le sujet de notre thèse.

léances analogues à celles de la Chambre de Commerce de Londres.

M. Aimond, après avoir cité cet article, et parlant toujours de la législation anglaise de l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, ajoute :

« Les agents de l'Administration pénètrent chez les contribuables, visitent leurs ateliers, se font montrer leurs livres, leur posent des questions indiscretes auxquelles ils sont obligés de répondre par écrit, interrogent leurs ouvriers après leur avoir fait prêter serment sur la Bible. On a vu des ouvriers congédiés par leurs patrons parce qu'ils avaient démenti les déclarations de ces derniers, en exécutant leur serment. Ces investigations irritent les contribuables et provoquent de nombreuses récriminations. L'un des assujettis a été jusqu'à dire dans un meeting que « si l'on perpétuait dans le pays cet odieux impôt, il ne faudrait pas reculer devant une révolution ». Il convient de rappeler ici le mot de Gladstone : « Ah ! si nous avions les patentes, comme nous nous débarrasserions vite de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ! » (1).

Puis, M. Aimond fait remarquer que l'hostilité des contribuables est presque toute relative à la cédule D, qui représentait en 1913 près de 60 % de l'ensemble des revenus imposables.

Cette cédule qui, outre les industriels et les commerçants, comprend les professions libérales, donne lieu à des fuites parfois considérables, et cela malgré les moyens vexatoires employés par les agents de l'Administration.

C'est pourquoi ceux-ci font usage d'un autre procédé de contrôle : le contrôle par les signes extérieurs de la fortune.

(1) Cité par M. Ribot: 1^{re} délibération sur le projet de loi, adopté par la Chambre des députés, portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu. — *J. Off., Sénat, Déb. parl.*, 1914, séance du 17 février, p. 172.

M. Aimond l'affirme et déclare :

« Ce sont, en général, les signes extérieurs qui éclairent le jugement des commissaires additionnels en Angleterre. Le commissaire, M. Debenham, l'a reconnu à la commission de 1904, en disant au président, l'ancien ministre Ritchie : « J'insiste sur les difficultés qu'ont les commissions à se procurer les moindres informations; nous ne connaissons, en somme, que la maison où habite le contribuable et sa valeur seule nous sert de guide. »

SECTION II

L'ITALIE.

L'impôt sur le revenu de la fortune mobilière — *Imposta sui redditi della ricchezza mobile* — a été établi en Italie en 1854. Le système repose sur le principe de la déclaration contrôlée. Mais les Italiens ne se sont pas montrés moins réfractaires à ce principe que les Anglais; ils le seraient, au contraire, encore plus, car les fraudes fiscales sont chez eux considérables.

M. Depretis, Ministre des Finances, a, dans son exposé des motifs du 10 mars 1877, constaté qu'en Italie les avocats ne gagneraient annuellement, défalcation faite de ceux dont les revenus sont exemptés, en moyenne que 756 liras, les notaires 637, les médecins 398 liras ! (1).

M. Buffoli, président de l'« Union Coopérative » de Milan, qui a étudié la question, a examiné les 69 fascicules dans lesquels étaient publiés les rôles de tous les bureaux du fisc italien pour l'année 1889, et, à titre d'exemple, les chiffres sur la base desquels avaient payé l'impôt les députés de la

(1) Stourm, *op. cit.*, p. 163, note.

catégorie des « professionnels ». Il constatait ainsi que le revenu net enregistré pour 44 députés de diverses parties de l'Italie, parmi lesquels des avocats, des ingénieurs, des médecins en renom, se montait à environ 219.000 livres, soit une moyenne de 4.981 livres par tête. Le revenu taxé était de 135.685 livres, soit une moyenne de 3.083 livres. Parmi ces revenus nets, le plus élevé était de 13.500 livres. Or, il est notoire que plusieurs de ces médecins gagnaient au bas mot 50.000 livres durant l'année (1).

« En Italie, a d'autre part écrit M. Albert Dauzat, lorsque l'impôt sur le revenu fut réorganisé en 1895, onze médecins et quatre notaires seulement, dans tout le royaume, déclarèrent un revenu supérieur à 5.000 livres ! » (2).

Et cependant, pour le contrôle des déclarations, les agents de l'Administration disposent de moyens très étendus. Parmi ceux-ci figurent notamment les signes extérieurs de la richesse. Ils ont, en effet, le droit de visiter les locaux affectés à l'exercice d'un commerce ou d'une industrie et de prendre en considération la valeur locative de l'habitation des contribuables.

M. Aimond déclare à ce sujet dans son rapport :

« La dégénérescence de l'impôt sur le revenu en impôt sur la dépense a été constatée pour l'Italie par M. Perdrieux, dans sa récente communication à la Société de législation comparée. Cet auteur a exposé — après avoir fait une enquête en Italie et consulté des fonctionnaires et des contribuables — que, dans l'impossibilité de déterminer le revenu imposable, le fisc a recours aux éléments qui indiquent l'importance de la production et sur lesquels est basée en partie l'assiette de notre patente, à la valeur du loyer d'habitation et aux dépenses apparentes. Les agents du fisc et les commissaires tiennent compte du train de vie du contribuable, de son luxe, de ses plaisirs et des toilettes de sa femme ! »

(1) *Corriere della sera*, n° du 24 septembre 1895. — Cité par Just Haristoy « L'Impôt sur le revenu », Paris, 1910, p. 136, note.

(2) « Les conditions d'application de l'impôt sur le revenu en France ». *Revue politique et parlementaire*, n° du 10 septembre 1920, p. 74 et suiv.

Notons, en terminant, que la politique fiscale italienne actuellement pratiquée par M. Mussolini tend à renforcer les impôts sur la dépense en vue de favoriser l'épargne.

« On peut, a écrit M. F. Lacoste dans le *Réveil Economique* (1), résumer ainsi le programme fiscal du gouvernement italien, tracé par son Ministre des Finances, M. Stefani, dans une interview récente de la *Tribuna* :

» 1° Il faut encourager l'épargne, parce que les capitaux sont indispensables au développement de l'Italie. Aussi le Gouvernement a-t-il renoncé à la loi sur la nominativité des titres et aboli la taxe sur les successions;

» 2° Il faut affranchir l'épargne de l'avidité fiscale : « Le fisc doit chercher sa pâture dans le domaine ouvert des revenus ou de la consommation des objets de luxe et non pas dans le jardin secret de l'épargne »; etc.

Et M. Lacoste conclut en ces termes :

« Le Gouvernement italien a compris que la politique économique et fiscale d'un grand pays doit être, avant tout, équitable et saine, grâce à une répartition des charges publiques entre tous les citoyens, exempte de toute inquisition comme de toute suspicion. On ne peut que l'en louer. »

SECTION III

L'ALLEMAGNE.

Il ne faudrait point croire, bien que l'Allemagne soit le pays où l'impôt sur le revenu ait le mieux réussi en raison même de la docilité des assujettis, que les signes extérieurs ne soient point pris en considération.

(1) « L'effort économique et fiscal de l'Italie », *Réveil Economique*, n° 337, du 22 septembre 1923.

M. Aimond, dans son rapport, nous dit, en effet, au sujet du contrôle des déclarations faites au titre de l'impôt sur le revenu ou « Einkommensteuer » prussien :

« Le contrôle est très sévère :

» 1° Le Conseil municipal est chargé de dresser une liste préparatoire de tous les imposables avec l'évaluation de leurs revenus présumés d'après les signes extérieurs, la commune renommée et les renseignements qu'il peut recueillir, etc. »

Donc, le contrôle par les signes extérieurs existe en Allemagne.

Qu'on en juge par les quelques exemples suivants que nous empruntons au rapport de M. Aimond :

A un commerçant, on a demandé :

« N'employez-vous pas le téléphone pour votre usage personnel, c'est-à-dire indépendamment des nécessités professionnelles ? » Le commerçant ayant répondu « non » fut frappé d'un supplément de droit pour avoir retenu, au moyen de ce téléphone, une loge au théâtre.

A un industriel, on a demandé quelle était la manière de vivre de ses employés.

Des questions du genre ci-après ont été posées à un agriculteur :

« Combien de vaches et de poules avez-vous ? »

Enfin, un voyageur de commerce s'est vu demander quel était le nombre moyen de ses voyages par année.

Parlant du contrôle par les signes extérieurs en Allemagne, M. Stourm nous dit :

« Le fisc prussien transforme l'impôt sur les recettes, le seul dont la loi règle l'assiette, en impôt sur les dépenses, plus ou moins régulièrement mis en œuvre par les comités d'évaluation. Dès que les énonciations d'une feuille de déclaration paraissent entachées de dissimulation, sans qu'il soit possible pourtant de désigner expressément quels revenus sont dissimulés, la procédure des comités transporte, en effet, ses interrogations sur le terrain des dépenses. Le train de vie, le genre

d'existence des membres de la famille, l'état de maison du contribuable deviennent alors l'objet d'une enquête détaillée, provoquant des demandes indiscrètes au sujet des frais de voyage, des toilettes, des notes arriérées, des menus plaisirs, des gages des domestiques, etc., dont les feuilles publiques s'égayent souvent. La suprême ressource de l'impôt sur le revenu est donc de s'adresser aux dépenses. »

Et M. Stourm ajoute en note :

« Est-il vrai qu'une bonne interrogée sur ses gages vint, au retour de sa convocation, demander de l'augmentation à ses maîtres, parce que les commissaires lui avaient affirmé que le chiffre déclaré était inférieur aux taux habituels ? Est-il vrai qu'un mari, dont les commissaires voulaient doubler l'imposition, apprit que c'était en raison de la découverte de notes de sa femme chez divers fournisseurs dûment acquittées et inconcues de lui ? Malignes inventions allemandes, peut-être, mais vraisemblables. » (1).

Remarquons en terminant que, dans le Grand-Duché de Bade, la loi du 20 juin 1891 règle la taxation du revenu en bloc comme suit : Tout citoyen déclare quel est le montant de son revenu brut. Il présente le bilan de ses recettes et de ses dépenses, y compris ses dettes, et en déduit sa situation de fortune... A défaut de déclaration, la Commission se réfère aux dépenses courantes, habitation, tenue de maison, service, éducation et instruction des enfants, dépenses de luxe et de plaisir.

Bref, il est intéressant de constater que, dans un pays où le régime fiscal en vigueur est essentiellement personnel, les signes extérieurs de la richesse — dépense et train de vie — sont utilisés pour le contrôle des déclarations.

(1) *Op. cit.*, p. 130.

SECTION IV

L'AUTRICHE.

Les industriels et les commerçants autrichiens ne pouvaient, en 1917, se plaindre de l'inquisition fiscale. Le régime d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux encore en vigueur à cette époque reposait en effet sur le principe de la taxation administrative basée sur les signes extérieurs. L'impôt auquel étaient soumis ces bénéfices était un impôt de répartition et le revenu imposable était le revenu moyen des trois dernières années.

Le contribuable était astreint à produire une déclaration portant sur les conditions et le lieu d'exercice de sa profession, le genre de ses affaires, la valeur locative de ses locaux professionnels, le nombre de ses ouvriers, ses moyens d'exploitation, la valeur du capital immobilier et du capital d'exploitation.

Le principe de l'impôt de quotité frappant le bénéfice net sur déclaration était exceptionnellement appliqué aux entreprises et sociétés astreintes par leurs statuts à la publication de leurs comptes.

Les pouvoirs des Commissions d'imposition étaient beaucoup plus restreints qu'en Allemagne et ne permettaient pas aux agents administratifs d'exiger la production des livres de commerce ni de pénétrer dans les locaux commerciaux. Dans la pratique, il était fait une très large application des dispositions législatives autorisant l'Administration à évaluer le revenu d'après les signes extérieurs et tout particulièrement le loyer.

« M. Marcé a signalé, déclare M. Aimond dans son rapport, qu'en Autriche, le fisc, à défaut des déclarations contrôlées, a été amené à prendre pour base de l'impôt sur le revenu le quintuple du loyer payé par le contribuable. La loi autrichienne donne à la Commission d'évaluation le droit de tenir compte des signes extérieurs pour le calcul du revenu imposable. »

Au cours de notre étude des législations étrangères, nous avons pu constater que la taxation administrative basée sur les signes extérieurs constituait le régime d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux encore en vigueur en Alsace-Lorraine au moment de sa réannexion à la France; et nous avons remarqué que le projet Caillaux de 1907 s'inspirait du régime fiscal alsacien-lorrain dans son mode d'imposition du commerce et de l'industrie, l'impôt y étant déterminé d'après la productivité de l'entreprise évaluée en fonction des signes extérieurs.

D'autre part, deux législations où existe un impôt sur le revenu avec déclaration du bénéfice net réel à la base, et qui régissent deux peuples dont le caractère d'indépendance se rapproche sensiblement du tempérament français, l'Angleterre et l'Italie, nous montrent que pour découvrir les fraudes qui se produisent, surtout chez les professions libérales, l'Administration a recours en grande partie à la prise en considération des dépenses ou des manifestations extérieures du train de vie des contribuables.

Enfin, dans deux pays dont l'esprit diffère totalement du nôtre par ce fait qu'il se soumet bien plus facilement à la puissance étatique, l'Allemagne et l'Autriche, nous avons vu que les signes extérieurs n'en sont pas moins utilisés chez l'un pour le contrôle des déclarations et n'en servaient pas moins en 1917 chez l'autre pour la taxation d'office en cas de non-déclaration.

CONCLUSION

Au terme de notre étude, il nous reste à faire connaître les réformes dont nous sommes partisan en vue de remédier aux deux défauts de notre régime d'impôts sur le revenu que nous avons signalés dans notre introduction : l'inquisition fiscale et l'inégale répartition des charges, n'envisageant que l'utilisation possible des signes extérieurs pour la fin que nous nous sommes proposée.

Peut-on tout d'abord, en restant dans le cadre de nos impôts actuels, corriger ces deux vices de notre système fiscal ? En ce qui nous concerne, nous le croyons, et c'est pour cette raison que nous rejetons dès le début toute réforme tendant soit à un retour pur et simple à nos anciennes contributions directes basées sur les signes extérieurs, soit au remplacement de tous les impôts directs en vigueur par un nouveau régime quel qu'il soit.

I

Les signes extérieurs et la suppression de l'inquisition fiscale.

En ce qui concerne la suppression de l'inquisition fiscale et l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, nous approuvons pour le petit et le moyen commerce le sens de la

réforme qui va être votée par le Parlement. L'impôt cédulaire, nous l'avons vu, repose sur un double forfait, puisque le chiffre d'affaires qui servira d'assiette à la taxe spéciale sera évalué forfaitairement et que l'impôt cédulaire sera calculé en appliquant à ce chiffre un coefficient approprié. Ce système, supprimant toute immixtion du fisc dans les livres des contribuables, et par conséquent tout procédé inquisitorial, ne peut que donner satisfaction aux intéressés.

Mais une réforme serait également à souhaiter pour le haut commerce et la grande industrie. Le Comité National d'Etude des Finances publiques s'occupe, il est vrai, en ce moment, de la réforme du système en vigueur pour les professions des tableaux B et C de notre ancienne patente (1). Mais le Comité a cru devoir, avant d'élaborer une proposition de réforme, consulter les assujettis. C'est pourquoi il a, d'accord avec M. de Lavergne, Secrétaire général de la Confédération générale de la Production française, entrepris une enquête auprès des organisations syndicales. Par cette enquête, il est demandé aux intéressés de choisir entre les trois modes de taxation suivants :

1° Le système actuellement en vigueur, c'est-à-dire taxation suivant le bénéfice véritable, soit évalué conformément à la déclaration contrôlée de l'assujetti, soit calculé par application au chiffre d'affaires d'un coefficient variable;

2° Taxation d'un bénéfice calculé forfaitairement par application d'un coefficient unique au chiffre d'affaires — ce système comporterait naturellement l'établissement d'un tableau des coefficients infiniment plus détaillé que le tableau actuel;

3° Taxation du bénéfice moyen et normal de l'entreprise calculé suivant des règles fixées pour chaque profession par des Commissions de taxation où les intéressés seraient largement représentés en prenant pour base les différents facteurs de productivité, — système anciennement en vigueur en Alsace-Lorraine et que nous avons étudié.

(1) Rapport du 14 mai 1923 de M. Emile Mireaux, rapporteur général, sur l'activité du Comité et du Conseil de Direction. — *Journée Industrielle*, n° du 19 mai 1923.

Nous ne voyons pas ce qui empêcherait l'extension à tous les commerçants du mode d'imposition forfaitaire qui va être adopté par le Parlement pour le petit et moyen commerce. Nous estimons que ce serait la seule manière de supprimer l'inquisition fiscale. Il faut, en effet, pour que tout contrôle dans les livres des commerçants soit évité, que la réforme par le forfait atteigne la taxe sur le chiffre d'affaires elle-même. Il va sans dire qu'une très grande diversité des professions devrait être établie, le coefficient à appliquer au chiffre d'affaires devant être unique pour chaque profession. Mais nous ne saurions blâmer le Gouvernement et le Parlement de morceler la réforme, afin de ne pas faire courir au rendement de l'impôt des risques trop importants.

Le régime de la déclaration contrôlée ne doit être maintenu, selon nous, que pour les sociétés par actions, qui ne peuvent en souffrir parce qu'elles sont déjà obligées chaque année de déclarer leur bilan à l'Administration.

Il ne faudrait point croire que le mode d'imposition forfaitaire auquel nous nous rallions écarte dans la pratique la prise en considération des signes extérieurs de la productivité de l'entreprise. Ceux-ci en effet seraient utilisables par la Commission de taxation chargée d'évaluer le montant du forfait en cas de non-entente entre le contribuable et l'Administration et par l'Administration elle-même qui, se rendant compte ainsi parfois des variations survenant dans la situation de l'entreprise, pourrait s'en prévaloir pour demander la révision du forfait.

II

Les signes extérieurs et l'égalité dans la répartition des charges.

Trois impôts ici entrent en jeu : 1° l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole ; 2° l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales ; 3° l'impôt général sur le revenu.

A. — *L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.*

Pour ce qui est d'abord des bénéfices de l'exploitation agricole, l'impôt qui les frappe, évalué en fonction de la valeur locative des terres exploitées, ne frappe dans la plupart des cas qu'une infime partie du revenu réel. Nous croyons cependant devoir préconiser le maintien de l'utilisation de l'indice loyer et faire porter la réforme sur le taux de l'impôt dont nous demandons le relèvement de 6 % à 8 %. Il convient de remarquer que si, d'une part, le rendement de l'impôt en serait augmenté, c'est surtout, d'autre part, la solution qui scientifiquement s'impose par l'application du principe de la discrimination des revenus, car le revenu agricole résultant d'une combinaison du capital et du travail est un revenu mixte. Nous faisons évidemment, en la circonstance, allusion au capital d'exploitation, le revenu émanant du capital foncier se trouvant imposé au titre de l'impôt foncier.

Mais nous ne voyons dans l'élévation du taux de l'impôt qu'une réforme immédiate, nous déclarant comme réforme de longue haleine pour une réestimation des valeurs locatives.

Nous ne croyons pas qu'il serait possible d'appliquer à nos agriculteurs le système de la déclaration du bénéfice réel parce qu'il serait mal accueilli chez cette catégorie de contribuables

et que les moyens de contrôle seraient pour l'Administration tout à fait insuffisants.

D'ailleurs, dans la réforme dont nous sommes partisan, tant pour le mode d'imposition des bénéfices de l'exploitation agricole que pour celui du petit commerce, nous ne faisons que nous conformer aux résultats de la discussion qui a eu lieu à propos de la réforme fiscale au Comité parlementaire français du commerce, et à laquelle ont pris part des représentants du commerce et de l'agriculture dont la compétence ne fait aucun doute, tels que M. Victor Constant, député, président adjoint de la Confédération des groupes commerciaux et industriels de France, M. Ricard, ancien ministre de l'agriculture, et M. Capus, président du groupe de Défense paysanne, actuellement ministre de l'agriculture.

Le président de ce Comité, M. Charles Chaumet, a très nettement résumé en ces quelques mots les tendances qui se dégagent de cette longue et intéressante discussion :

« Je crois, a dit l'ancien Ministre, interpréter exactement les observations présentées de part et d'autre en notant d'abord que les agriculteurs se déclarent prêts à un nouvel effort... à la condition qu'on ne dégrève point d'autres catégories de contribuables, ensuite, que les commerçants demandent l'extension au petit commerce du système du forfait qui joue actuellement pour l'agriculture. » (*Marques d'approbation.*) (1).

B. — *L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et l'impôt général sur le revenu.*

Quelle réforme conviendrait-il maintenant d'adopter pour la cédule des professions non commerciales qui, en raison des fraudes commises par les détenteurs de professions libérales, ne fournit point au Trésor les sommes que celui-ci serait en droit d'en attendre ? Nous pensons ici que la réforme que nous allons préconiser pour l'impôt général sur le revenu est capable de faire produire par cette catégorie de contribuables un rendement plus important.

(1) Compte rendu de la séance tenue par le Comité parlementaire français du commerce, le 16 novembre 1922, au sujet de l'« Union du commerce et de l'agriculture devant l'impôt », p. 5, *in fine* et 6.

La réforme que nous envisageons au titre de l'impôt général sur le revenu est relative au contrôle des déclarations et d'ordre purement pratique.

Actuellement, nous l'avons vu, le contrôle par les signes extérieurs est pratiqué par l'Administration, mais dans une assez faible mesure, car les contrôleurs se trouvent aux prises avec la difficulté d'évaluer à notre époque le revenu du contribuable en fonction des manifestations extérieures de son train de vie et avec cette autre difficulté qui provient pour eux de l'obligation de faire la preuve lorsqu'ils auront jugé bon d'opérer une rectification du revenu déclaré par l'assujetti. C'est plutôt en matière de taxation d'office que l'Administration fait usage des signes extérieurs, car alors la preuve en cas de contestation de la part du contribuable est à la charge de celui-ci.

De telle sorte que, sous la législation en vigueur, le contribuable qui a fait une déclaration, même inexacte, se trouve à peu près à l'abri de toute contestation de la part de l'Administration qui préfère imposer le revenu déclaré plutôt que de procéder à un rehaussement toujours plus ou moins difficile à justifier. Et cette situation se trouve pleinement confirmée par l'exemple suivant cité à la Chambre par le Ministre des finances lui-même :

« Est-il admissible, a-t-il dit, qu'un contribuable puisse déclarer un revenu de 28.000 francs, — c'est un exemple que j'ai dans mon dossier — alors qu'il a un loyer de 20.000 francs ? » (1).

Il importe de faire disparaître au plus tôt de pareilles fraudes; c'est pourquoi, sans nous rallier au texte de l'article 9 du projet de loi du double décime et sans exiger la taxation d'office dans tous les cas où le contribuable n'aurait pu justifier de la discordance paraissant exister entre le revenu évalué à l'aide des signes extérieurs et le revenu déclaré, nous restons partisan d'un plus grand usage du contrôle par les signes extérieurs.

(1) Discussion du projet de loi du double décime. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1923, 2^e séance du 6 mars, p. 1020.

C'est là un moyen d'atteindre les revenus des professions libérales.

Certaines de ces professions, comme celles d'avocat ou de médecin, exigent sans doute de celui qui les exerce un train de vie souvent supérieur à son revenu. Alors même cependant que l'Administration tiendrait compte de ce fait, nous n'hésitons pas à penser que l'utilisation du contrôle par les signes extérieurs dans une plus large mesure qu'à l'heure actuelle rapporterait au Trésor des sommes importantes tout en faisant cesser les inégalités fiscales dues au trop faible rendement de la cédula des bénéfices des professions non commerciales.

« Nous assistons, a dit le Ministre des Finances, surtout dans les grandes villes, à un véritable scandale : des contribuables déclarent des revenus tout à fait insignifiants; et lorsqu'on va aux renseignements, on découvre qu'ils occupent des appartements luxueux, qu'ils ont des automobiles, un train de maison, tous les signes extérieurs d'une vie large; ce sont des pratiques qui ne sont pas tolérables (1). »

Bien que le moment présent soit peu favorable au contrôle par les signes extérieurs, il est très possible que devant de pareilles constatations, l'Administration en fasse un usage de plus en plus important; et si à l'avenir, au fur et à mesure que le rapport du loyer au revenu deviendra de moins en moins instable, on constate en France une transformation de l'impôt sur le revenu en impôt sur la dépense, y aura-t-il lieu de s'en étonner, alors qu'une telle transformation a été constatée chez les nations étrangères ?

(1) Discussion du projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1923. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1922, séance du 26 octobre, p. 2849.

BIBLIOGRAPHIE

AIMOND. — Rapport fait au nom de la Commission chargée d'examiner le projet de loi, adopté par la Chambre des députés, portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu. — *J. Off.*, Sénat, *Doc. parl.*, S. E., 1913, Annexe n° 438, p. 27 et suiv.

ALLIX (Edg.). — Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française. — Paris, Rousseau, 1921.

AUBIGNY (D'). — Proposition de loi tendant à remplacer pour les patentables du petit et du moyen commerce — tableau A, — l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux par une taxation forfaitaire. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, S. E., 1922, Annexe n° 4550, p. 291 et suiv.

BATTAGLINI (T.). — L'Impôt général sur le revenu. Son principe et son application en France. — Thèse, Paris, 1923.

BERTHÉLEMY (H.). — Note sur la péréquation de la contribution personnelle-mobilière. — *Revue de science et de législation financières*, 1904, p. 201 et suiv.

BESSON. — Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu. — Paris, Dalloz, 1923.

BOCQUET. — L'impôt sur le revenu cédulaire et général. — Paris, Tenin, 1921.

BODIN (P.). — Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite ? — Paris, Plon, 1922.

— Les projets de réforme fiscale. — Paris, Dunod, 1922.

— Le projet de réforme fiscale de la Chambre de commerce de Poitiers. — *Information*, n°s 115 et 116 des 24 et 25 mai 1923.

BULLETIN QUOTIDIEN DE LA SOCIÉTÉ D'ÉTUDES ET D'INFORMATIONS ÉCONOMIQUES. — La réforme de l'impôt sur le revenu, n° 270, du 28 novembre 1922, p. R-1 et suiv.

BURDEAU. — Projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1895. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1894, Annexe, n° 553, p. 444 et suiv.

CAILLAUX (J.). — Rapport fait au nom de la 1^{re} Sous-Commission de l'impôt sur le revenu résumant les documents soumis à la Commission de l'impôt sur le revenu. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1899, Annexe n° 803, p. 873 et suiv.

— Projet de loi portant réforme des contributions directes. *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1900, Annexe n° 1634, p. 1094 et suiv.

— Projet de loi portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1907, Annexe n° 737, p. 1 et suiv.

CHAMBRE DE COMMERCE DE POITIERS. — Projet de réforme fiscale supprimant la déclaration, le contrôle, l'inquisition. — Poitiers, Société française d'imprimerie, 1923.

COCHERY (G.). — Projet de loi portant fixation des impôts directs sur les revenus et des taxes y assimilées de l'exercice 1897. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1896, Annexe n° 1912, p. 401 et suiv.

— Projet de loi portant suppression de la contribution personnelle-mobilière et établissement d'une taxe d'habitation. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1897, Annexe n° 2266, p. 251 et suiv.

COLLIGNON (A.). — Considérations sur le seul moyen admissible d'équilibrer le budget. — *Economiste français* n° 26, du 1^{er} juillet 1922.

COMBAT (F.-J.). — Les impôts cédulaires et l'impôt global sur les revenus. — Paris et Nancy, Berger-Levrault, 1918.

COMITÉ NATIONAL D'ÉTUDE DES FINANCES PUBLIQUES. — Proposition de loi tendant à remplacer l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux par un mode d'imposi-

tion forfaitaire pour les patentables du tableau A. *Journée Industrielle*, n° du 9 janvier 1923.

COMPTE RENDU sommaire de la Réunion tenue par l'Assemblée des Présidents des Chambre de commerce le 29 mai 1923, à Paris.

COMPTE RENDU des séances tenues par le Comité parlementaire français du commerce les 6 juillet, 26 octobre, 9 et 16 novembre 1922, au sujet de l'« Union du commerce et de l'agriculture devant l'impôt ».

COMPTE RENDU de la séance tenue par la Société d'Economie politique le 6 juin 1922 sur « Le déséquilibre économique et le régime fiscal en France », *Journal des Economistes*, n° de juin 1922, p. 342 et suiv.

CONSTANT (V.). — Proposition de loi modifiant le régime fiscal institué par les lois des 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917, et supprimant la taxe de luxe et l'impôt sur le chiffre d'affaires. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1922, Annexe n° 4427, p. 1313 et suiv.

COTY (Fr.). — L'Inquisition fiscale. — *Le Figaro*, n° du 5 septembre 1923.

DALLOZ-FURET. — Réalité et personnalité dans l'impôt. — Thèse, Paris, 1910.

DAUZAT (A.). — Les conditions d'application de l'impôt sur le revenu en France. *Revue politique et parlementaire*, n° du 10 septembre 1922, p. 74 et suiv.

DOUMER (P.). — Projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1897. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1896, Annexe n° 1765, p. 45 et suiv.

DUBARRY (J.). — Fiasco de l'impôt sur les bénéfices agricoles. — *La France*, de Bordeaux, n° du 21 mars 1923.

DUBLINEAU (E.). — Traité théorique et pratique de l'Enregistrement. — Paris, Sirey, 1914.

DUMESNIL (J.-L.). — Rapport fait au nom de la Commission de la législation fiscale chargée d'examiner : 1° le projet de loi, adopté par la Chambre des députés, adopté avec modifica-

tions par le Sénat, portant suppression de la contribution des patentes et imposition de plusieurs catégories de revenus; 2° le projet de loi portant suppression des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1917, Annexe n° 3044, p. 450 et suiv.

GUYOT (Y). — Rôle politique de l'impôt sur le revenu. — *Journal des Economistes*, n° du 15 juin 1923, p. 257 et suiv.

— Le Contrôle de l'impôt sur le revenu. — *Journal des Economistes*, n° du 15 décembre 1922, p. 392 et 393.

HARISTOY (J.). — L'impôt sur le revenu. — Paris, Alcan, 1910.

JÈZE (G.). — Cours de science des finances et de législation financière française. — Paris, Giard, 1912 et 1921.

JOSSE (P.). — Le nouveau système des impôts directs d'Etat en France envisagé dans ses caractères généraux. Personnalité de l'impôt. Détermination de la capacité contributive. — Thèse, Grenoble, 1919.

LACOSTE (F.). — L'effort économique et fiscal de l'Italie. — *Réveil Economique*, n° 337, du 22 septembre 1923.

LAFFORGUE (M.). — De l'imposition cédulaire des bénéfices industriels, commerciaux et agricoles. — Thèse, Bordeaux, 1923.

LASTEYRIE (de). — Projet de loi tendant à l'imposition forfaitaire du petit commerce. — *Journée Industrielle*, n° du 21 novembre 1923.

— Article 9 du projet de loi tendant à l'institution d'un double décime sur l'ensemble des contributions. — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.* 1923, 2° séance du 6 mars, p. 1014.

LECERCLÉ (M.). — L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. — Thèse, Paris; Imprimerie nationale, 1922.

LESCŒUR (Ch.). — Pourquoi et comment on fraude le fisc. — Paris, Bloud, 1909.

LIESSE (A.). — Une expérience fiscale. L'impôt sur le revenu. — *Economiste français*, n° 3, du 21 janvier 1922.

-- La politique financière du gouvernement. — *Economiste français*, n° 41, du 14 octobre 1922.

— A propos du rendement des impôts. L'impôt sur le chiffre d'affaires. — *Economiste français*, n° 43, du 28 octobre 1922.

MARTIN (L.-F.). — Le système d'impôts directs en vigueur en Alsace-Lorraine à l'Armistice et le système français. Etude comparative. — Thèse, Paris, 1923.

MARTINET (Ch.). — L'impôt réel et l'impôt personnel. --- Thèse, Lyon, 1912.

MERCATOR. — Articles parus dans la *Journée Industrielle*, n°s des 15, 16, 17 et 18 novembre 1922, sur la réforme fiscale. Ces articles ont été réunis par ce journal en un fascicule intitulé « L'impôt sur le revenu ».

MERLOU (P.). — Rapport fait au nom de la 1^{re} Sous-Commission de l'impôt sur le revenu chargée d'examiner les diverses propositions de loi tendant à l'établissement d'un impôt sur : 1° le capital; 2° le revenu; 3° le capital et le revenu. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1899, Annexe n° 802, p. 895 et suiv.

— Rapport fait au nom de la Commission de l'impôt sur le revenu chargée d'examiner les projets et propositions de loi portant établissement d'un impôt général sur le revenu. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1901, Annexe, n° 2365, p. 425 et suiv.

MINISTÈRE DES FINANCES. — Bulletin de statistique et de législation comparée. — Paris, Imprimerie nationale.

MIREAUX (E.). — Rapport du 14 mai 1923 sur l'activité du Comité National d'Etude des Finances publiques et du Conseil de Direction. — *Journée Industrielle*, n° du 19 mai 1923.

MOREL (A.). — De la proportionnalité de la contribution mobilière. — *Revue de science et de législation financières*, 1907, p. 576 et suiv.

PERCHOT. — Avis présenté au nom de la Commission de l'impôt sur le revenu sur le projet de loi, adopté par la Chambre des députés, portant : 1° ouverture sur l'exercice 1917 des

crédits provisoires applicables au premier trimestre 1917; 2° autorisation de percevoir pendant la même période les impôts et revenus publics — article 5 modifiant les articles 9, 14, 15, 16, 17, 18, 19 et 20 de la loi du 15 juillet 1914 sur l'impôt général sur le revenu. — *J. Off.*, Sénat, *Doc. parl.*, 1916, Annexe n° 473, p. 656 et suiv.

PEYTRAL. — Projet de loi portant établissement d'un impôt général sur le revenu. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, S. E., 1898, Annexe n° 276 p. 60 et suiv.

RAVIART (E.). — Les impôts sur le revenu. Etude détaillée des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu. Edition complétée et mise au courant de la nouvelle législation fiscale par Marcel Raviart. — Paris, Rousseau, 1921.

RENOULT (R.). — Rapport fait au nom de la Commission de la législation fiscale chargée d'examiner le projet de loi portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1907, Annexe n° 1053, p. 513 et suiv.

— Projet de loi ayant pour objet l'établissement d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1914, Annexe n° 3735, p. 1508 et suiv.

RIBOT (A.). — Projet de loi portant suppression de la contribution des portes et fenêtres et transformation de la contribution personnelle-mobilière. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1895, Annexe n° 1560, p. 1390 et suivantes.

ROUVIER. — Projet de loi portant suppression des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres et établissement d'un impôt général sur le revenu. — *J. Off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1903, Annexe n° 1012, p. 839 et suiv.

SAUVAGE (Fr.). — Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du fisc. — Paris, Tenin, 1918.

SAY (Léon) et CHAILLEY (Joseph). — Dictionnaire d'Economie politique. — Paris, Guillaumin, 1891.

SAY (Léon). — Dictionnaire des Finances, publié sous la direction de Louis Fayot et A. Lanjalley. — Paris et Nancy, Berger-Levrault, 1894.

STOURM (R.). — Systèmes généraux d'impôts. — Paris, Guillaumin, 1905.

TINGUY DU POUËT (DE). — Amendement à l'article 9 du projet de loi tendant à instituer un double décime sur l'ensemble des contributions — *J. Off.*, Chambre, *Déb. parl.*, 1923, 2^e séance du 6 mars, p. 1014.

TROUILLOT (G.). — Rapport fait au nom de la 1^{re} Sous-Commission de l'impôt sur le revenu sur le projet du Gouvernement portant établissement d'impôt sur le revenu. — *J. off.*, Chambre, *Doc. parl.*, 1899, Annexe n° 941, p. 1579 et suiv.

VINCENT (G.). — Le forfait dans l'impôt. *Revue politique et parlementaire*, n° 346, du 10 septembre 1923, p. 471 et suiv.

Vu : *Le Doyen*,

L. DUGUIT.

Vu : *Le Président de la thèse*,

G. PIROU.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Bordeaux, le 6 Mars 1924.
Le Recteur de l'Académie,

F. DUMAS.

Les visas exigés par les règlements ne sont donnés qu'au point de vue de l'ordre public et des bonnes mœurs. (Délibération de la Faculté du 12 août 1879).

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
PREMIÈRE PARTIE. — Histoire et critique du rôle joué par les signes extérieurs dans la législation fiscale de la France issue de la Révolution de 1789 et dans le projet Peytral de 1898.....	11
CHAPITRE PREMIER. — Les signes extérieurs et nos anciennes contributions directes	13
SECTION I. — La contribution personnelle-mobilière....	13
§ 1 ^{er} . — Loi des 13 janvier-18 février 1791	14
§ 2. — Loi du 7 thermidor an III.....	15
§ 3. — Loi du 14 thermidor an V.....	17
§ 4. — Loi du 3 nivôse an VII	17
§ 5. — De la loi des 21-28 avril 1832 à la loi du 31 juillet 1917	18
SECTION II. — La contribution des patentes	19
§ 1 ^{er} . — Loi des 2-17 mars 1791.....	19
§ 2. — Décret du 4 thermidor an III.....	20
§ 3. — Loi du 6 fructidor an IV.....	20
§ 4. — De la loi du 1 ^{er} brumaire an VII à la loi du 25 avril 1844	21
§ 5. — Loi du 25 avril 1844.....	22
§ 6. — De la loi du 15 juillet 1880 à la loi du 31 juillet 1917	23
SECTION III. — La contribution des portes et fenêtres ...	26
§ 1 ^{er} . — Loi du 4 frimaire an VII.....	26
§ 2. — De la loi des 21-18 avril 1832 à la loi du 31 juillet 1917	27

SECTION IV. — Le régime d'impôts réels établi par la Révolution française et la justice fiscale.	28
§ 1 ^{er} . — L'assiette de l'impôt et l'évaluation du revenu.....	29
§ 2. — L'assiette de l'impôt et la capacité con- tributive	40
CHAPITRE DEUXIÈME. — <i>Les signes extérieurs et l'impôt sur le revenu d'après le projet Peytral de 1898.....</i>	43
SECTION I. — Détermination du revenu par le moyen des signes extérieurs.....	45
§ 1 ^{er} . — La valeur locative de l'habitation	45
§ 2. — Les domestiques	49
§ 3. — Les voitures, chevaux, mules ou mulets et les vélocipèdes	51
§ 4. — Les chiens et les yachts de plaisance ..	53
§ 5. — Le mobilier et les signes extérieurs. ...	54
SECTION II. — Calcul du revenu imposable. Déductions pour charges de famille.....	54
SECTION III. — Calcul de l'impôt en fonction du revenu imposable.....	55
§ 1 ^{er} . — Taux de l'impôt.....	55
§ 2. — Application du taux au revenu impo- sable	55
SECTION IV. — Les déclarations des contribuables.....	56
SECTION V. — Le projet Peytral et la prise en considéra- tion de la capacité contributive	57
SECTION VI. — Appréciation critique	60
DEUXIÈME PARTIE. — Les signes extérieurs sous notre régime d'impôts sur le revenu.....	65
CHAPITRE PREMIER. — <i>Les signes extérieurs et l'impôt général sur le revenu</i>	66
SECTION I. — Les signes extérieurs et l'assiette de l'impôt	66
§ 1 ^{er} . — Imposition des personnes non domi- ciliées en France.....	66
§ 2. — Contribuables taxés d'office	68
SECTION II. — Les signes extérieurs et le contrôle des déclarations.....	68

§ 1 ^{er} . — Système de contrôle organisé par la loi du 15 juillet 1914	69
§ 2. — Modifications apportées par la loi du 30 décembre 1916	71
§ 3. — La rectification des déclarations	80
§ 4. — La taxation d'office	81
§ 5. — La charge de la preuve en cas de contestation	89
SECTION III. — L'impôt général sur le revenu et les signes extérieurs dans la pratique.....	90
CHAPITRE DEUXIÈME. — <i>Les signes extérieurs et les impôts cédulaires</i>	99
SECTION I. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	99
SECTION II. — L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole	103
§ 1 ^{er} . — Détermination du revenu agricole	103
§ 2. — De la valeur locative des terres exploitées au bénéfice net réel	106
§ 3. — Les résultats pratiques.....	106
SECTION III. — L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales	109
TROISIÈME PARTIE. — Les signes extérieurs et les récentes propositions présentées en vue d'une réforme de notre système fiscal	113
CHAPITRE PREMIER. — <i>L'assiette de l'impôt</i>	115
SECTION I. — Le retour à nos anciennes contributions directes	115
SECTION II. — La proposition de la Chambre de Commerce de Poitiers	116
§ 1 ^{er} . — Exposé du système.....	117
§ 2. — La valeur du système proposé.....	121
SECTION III. — La proposition Mercator.....	124
§ 1 ^{er} . — Les solutions à écarter d'après Mercator	124
§ 2. — « La combinaison des impôts cédulaires et de l'impôt de répartition ».....	126
§ 3. — Appréciation critique du système proposé par Mercator	127

SECTION IV. — La proposition Victor Constant	130
§ 1 ^{er} . — « L'impôt commercial unique basé sur le forfait de la patente »	130
§ 2. — Appréciation critique	131
SECTION V. — La proposition d'Aubigny	134
§ 1 ^{er} . — Les idées directrices de la réforme...	134
§ 2. — « L'impôt sur les bénéfices commer- ciaux basé sur le forfait de la patente et du chiffre d'affaires »	137
§ 3. — La valeur de la réforme proposée.....	142
SECTION VI. — La proposition du Comité National d'Etude des Finances publiques	145
§ 1 ^{er} . — Exposé du système.....	145
§ 2. — La valeur de la réforme proposée.....	147
CHAPITRE DEUXIÈME. — <i>L'imposition forfaitaire du petit com- merce, les travaux préparatoires et le vote de la réforme</i>	149
SECTION I. — La réforme projetée.....	151
SECTION II. — La réforme répond-elle aux desiderata des industriels et des commerçants ?	153
§ 1 ^{er} . — L'emploi des signes extérieurs.....	153
§ 2. — La suppression de l'inquisition fiscale.	154
SECTION III. — Les signes extérieurs sont-ils complète- ment écartés de la réforme ?	154
CHAPITRE TROISIÈME. — <i>Le contrôle des déclarations</i>	157
SECTION I. — Le contrôle par les signes extérieurs et l'article 9 du projet de loi du double décime	157
SECTION II. — L'article 9 du projet de loi du double décime et l'amendement de Tinguay du Pouët	162
SECTION III. — La réforme du contrôle par les signes extérieurs devant la Chambre.....	165
SECTION IV. — La valeur des deux systèmes de réforme.	167

QUATRIÈME PARTIE. — Les signes extérieurs et les législations fiscales étrangères.....	171
CHAPITRE PREMIER. — Le « gewerbesteuer » ou impôt profession- nel en Alsace-Lorraine.....	173
CHAPITRE DEUXIÈME. — Le contrôle par les signes extérieurs à l'étranger.....	181
SECTION I. — L'Angleterre.....	183
SECTION II. — L'Italie.....	187
SECTION III. — L'Allemagne.....	189
SECTION IV. — L'Autriche.....	192
CONCLUSION.....	195
I. — Les signes extérieurs et la suppression de l'inqui- sition fiscale.....	195
II. — Les signes extérieurs et l'égalité dans la répartition des charges.....	198
* A. — L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.....	198
B. — L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et l'impôt général sur le revenu.....	199
BIBLIOGRAPHIE.....	203





BORDEAUX

Imp. BISSEY Fils Frères

7 et 9, Rue Colbert

—
Télep. 31-94